

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Srovnání účetních systémů v České republice a ve Spolkové republice Německo

Comparison of Accounting Systems in the Czech Republic and in the Federal
Republic of Germany

Student: Jana Harabišová

Vedoucí bakalářské práce: prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Ostrava 2017

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání bakalářské práce

Student: **Jana Harabišová**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: Srovnání účetních systémů v České republice a ve Spolkové republice Německo
Comparison of Accounting Systems in the Czech Republic and in the Federal Republic of Germany

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika účetnictví dle české a německé legislativy
3. Srovnání odlišného pojetí účetních systémů
4. Dopady odlišností na vypovídací schopnost účetních výkazů
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd.

Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.

RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2016*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 1168 s. ISBN 978-80-7263-994-6.

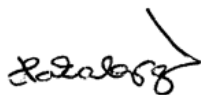
VANĚK, Michal. *Německé účetní právo v české praxi*. 2. vyd. Praha: Linde, 2008. 110 s. ISBN 978-80-7201-703-4.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.**

Datum zadání: 18.11.2016

Datum odevzdání: 05.05.2017



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně s využitím uvedených zdrojů.“

V Ostravě dne 5. 5. 2017

.....*Harabišová*.....

Jana Harabišová

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Charakteristika účetnictví dle české a německé legislativy	7
2.1	Charakteristika systému českého účetnictví	8
2.1.1	Podstata a význam účetnictví.....	8
2.1.2	Regulace účetnictví.....	9
2.1.3	Účetní zásady.....	11
2.1.4	Základní principy účetnictví	12
2.1.5	Zaznamenávání účetních informací	13
2.2	Charakteristika systému německého účetnictví.....	14
2.2.1	Podstata a význam účetnictví.....	15
2.2.2	Regulace účetnictví.....	16
2.2.3	Účetní zásady a základní principy účetnictví	18
2.2.4	Zaznamenávání účetních informací	20
2.3	Shrnutí rozdílů v českém a německém účetním systému	21
3	Srovnání odlišného pojetí účetních systémů.....	22
3.1	Účetní závěrka dle českého a německého účetního systému.....	22
3.1.1	Účetní závěrka v českém účetnictví.....	22
3.1.2	Účetní závěrka v německém účetnictví	24
3.2	Postup při sestavování účetní závěrky	28
3.2.1	Postup při sestavování účetní závěrky v českém účetnictví	28
3.2.2	Postup při sestavování účetní závěrky v německém účetnictví	29
3.3	Účetní výkazy	30
3.3.1	Účetní výkazy v českém účetnictví	30
3.3.2	Účetní výkazy v německém účetnictví	34
4	Dopady odlišností na vypovídací schopnost účetních výkazů.....	38

4.1	Česká účetní jednotka – obchodní společnost STAVOKLIMA s. r. o.	38
4.1.1	Účetní závěrka ve společnosti STAVOKLIMA s. r. o.	39
4.1.2	Účetní výkazy české společnosti	40
4.2	Německá účetní jednotka – obchodní společnost Weigerstorfer GmbH.....	44
4.2.1	Účetní závěrka ve společnosti Weigerstorfer GmbH	44
4.2.2	Účetní výkazy německé společnosti	45
4.3	Vypovídací schopnost účetních výkazů.....	48
4.3.1	Rozvaha	48
4.3.2	Výkaz zisku a ztráty.....	52
4.4	Shrnutí rozdílů vybraných položek účetních výkazů.....	54
5	Závěr	56

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

1 Úvod

Téma bakalářské práce je zaměřeno na srovnání účetních systémů v České republice a ve Spolkové republice Německo. Tato práce pojednává o národních účetních systémech každého z těchto dvou států, které se postupem času vyvíjely až do dnešní podoby tak, jak je známe dnes, se všemi právními normami a předpisy, které je vymezují. Hlavním a nejdůležitějším právním předpisem, regulujícím české účetnictví, je zákon o účetnictví a v rámci německého účetního systému se jedná o obchodní zákoník.

Mezi těmito státy existuje úzké propojení, jak geografické či historické, tak v dnešní době stále silnější propojení ekonomické, protože mnoho českých i německých firem spolu navzájem spolupracuje a obchoduje. Německo představuje pro českou ekonomiku nejvýznamnějšího obchodního partnera. V roce 2015 byl podíl na celkovém objemu zahraničního obchodu 29,5 % a podíl každým rokem roste. Nevýznamnějšími položkami vývozu do Německa jsou především motorová vozidla a jejich motory, nábytek, chladicí a klimatizační zařízení pro komerční účely, kovové výrobky či obiloviny. Z Německa se do České republiky dováží především motorová vozidla a jejich motory, díly a příslušenství pro motorová vozidla, chemické produkty nebo potraviny.

Cílem této bakalářské práce je teoreticky vymezit český a německý účetní systém, popsat jejich stěžejní charakteristiky, zejména nejdůležitější účetní zásady a principy, právní předpisy regulující účetnictví v obou systémech, ale také způsob zaznamenávání účetních informací. Z těchto zjištěných informací se budou srovnávat rozdílné a společné znaky obou systémů.

Dále si práce klade za cíl blíže charakterizovat účetní závěrku jako nejdůležitější součást účetnictví a rozvinout hlavní odlišnosti, které plynou z jednotlivých účetních systémů v rámci jejího sestavování. Součástí účetní závěrky jsou účetní výkazy, které budou vysvětleny po obsahové i formální stránce. Popsány budou rovněž podstatné rozdíly mezi účetními výkazy, kterými jsou zejména rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu.

V praktické části této práce je cílem popis a následná analýza základních účetních výkazů, tj. rozvahy a výkazu zisku a ztráty, dvou vybraných obchodních společností. Jedna společnost má sídlo v České republice a druhá ve Spolkové republice Německo. Společnosti

budou podobné svou právní formou, velikostí i předmětem podnikání. Rozdíly budou dále rozvedeny na konkrétních vybraných položkách z rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

Toto téma pro bakalářskou práci jsem si vybrala hlavně proto, že jsem měla tu možnost strávit jeden semestr na univerzitě Hochschule Mittweida v Německu, kde jsem se blíže seznámila se základy účetnictví v této zemi, a uvědomila si, že bych se ráda dozvěděla více informací o této problematice. Prostřednictvím této práce bych si ráda prohloubila znalosti v oblasti německého i českého účetnictví.

2 Charakteristika účetnictví dle české a německé legislativy

V současném hospodářském světě je účetnictví chápáno především jako nástroj ke kvantifikaci a vyčíslení finančních veličin v rámci finančního účetnictví, který zobrazuje realitu v rámci podniku. Účetnictví je zdrojem informací pro podnikatelské subjekty k vyhodnocení hospodaření podniku. Tyto informace získané z účetnictví jsou potřebné i pro ostatní subjekty jako jsou finanční orgány státu, ostatní konkurenční podnikatelé, věřitelé, zákazníci, zaměstnanci a rovněž i široká veřejnost.

V systému německého účetnictví se setkáváme s pojmem početnictví (německy das Rechnungswesen), které je svým významem obecnější a je chápáno jako komplexní disciplína. Početnictví zahrnuje jak finanční účetnictví, tak i další formy, jako jsou manažerské (vnitropodnikové) účetnictví, kalkulace nebo vnitropodniková statistika.

Početnictví se dělí na dvě hlavní kategorie:

- externí početnictví,
- interní početnictví.

Externí početnictví poskytuje informace pro potřeby podniku, ale hlavně pro externí subjekty. Zahrnuje klasické finanční účetnictví a související roční závěrku, kdy se sestavují účetní výkazy. Hlavní funkcí externího účetnictví je dokumentace finanční situace podniku. Vychází z právních předpisů, především tedy z německého obchodního zákoníku (Handelsgesetzbuch – HGB) a musí se jimi řídit každý, kdo vede účetnictví. Interní početnictví vychází z dat externího početnictví, slouží především pro potřeby podniku a obsahuje statistiku, plánové účetnictví, nákladové účetnictví a controlling. V principu interní početnictví není právně regulováno. Mezi interním a externím početnictvím existuje další výrazný rozdíl, a to ten, že externí početnictví je spíše orientováno na minulost a interní početnictví se zaměřuje na budoucí stav podniku. (Hollidt a kol., 2012)

Bez ohledu na druh musí účetnictví naplňovat své základní funkce. Účetnictví má sloužit jako opora paměti toho, kdo účetnictví vede. Je to důkazní prostředek v případě sporů, dále písemný přehled o hospodaření se spravovaným majetkem. Slouží jako podklad pro vyměření daňové povinnosti a také se z účetnictví zjišťují údaje o podnikatelské zdatnosti firemního vedení. (Janhuba a kol., 2016)

Jak český, tak i německý účetní systém spojuje stejný typ právní kultury. Na jedné straně existuje kontinentální evropský typ, do kterého patří Česká republika a Spolková republika Německo, ale i Francie, některé africké státy nebo Japonsko.

Kontinentální typ právní kultury je zaměřen především na právní předpisy a zákony, které je nutno dodržovat, a jakékoliv odchýlení není žádoucí někdy i bez ohledu na to, jestli účetní informace podávají věrný a poctivý obraz o situaci účetní jednotky. Na druhé straně se v mnoha státech uplatňuje tzv. anglosaský typ právní kultury, tedy zvykové právo. Na rozdíl od kontinentálního typu založeného na zákonech je zvykové právo orientováno na precedenty a právní obyčeje. Zvykové právo by mělo vypovídat skutečné informace o účetní jednotce.

2.1 Charakteristika systému českého účetnictví

Jak již bylo zmíněno, systém českého účetnictví se řadí do kultury kontinentálního typu. Východiskem pro veškeré obchodní jednání jsou právní předpisy a zákony. Ty nejdůležitější z pohledu účetnictví jsou zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a další právní předpisy, které jsou v této kapitole uvedeny.

2.1.1 Podstata a význam účetnictví

Subjekty, které podléhají zákonu o účetnictví, a tedy vedou účetnictví, se nazývají účetní jednotky. Mezi účetní jednotky patří zejména všechny právnické osoby – PO se sídlem na území České republiky, podnikatelé fyzické osoby – FO, které zapsány v obchodním rejstříku nebo které se pro vedení účetnictví rozhodly dobrovolně. Účetní jednotkou se také stává jiná FO, která je podnikatelem, jejíž obrat za bezprostředně jeden předcházející kalendářní rok přesáhl částku 25 mil. Kč. Další účetní jednotky jsou popsány v § 1 odst. 2 ZoÚ.

Účetní jednotky mají povinnost vést účetnictví téměř vždy pouze v českém jazyce a částky uvádět v českých korunách (§ 4 odst. 12, 13 ZoÚ).

Od 1. ledna 2016 vzniká účetním jednotkám povinnost jejich kategorizace na mikro, malé, střední a velké účetní jednotky. Rozhodujícími podmínkami jsou celková aktiva, roční úhrn čistého obrátu a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období pro začlenění do příslušné kategorie a závisí to na dosažení nebo překročení alespoň dvou ze tří kritérií (viz Tab. 3.1 Kategorizace účetních jednotek).

Podle zákona o účetnictví mohou účetní jednotky vést buď klasické podvojně účetnictví v plném nebo ve zjednodušeném rozsahu podle § 9 odst. 3 ZoÚ, nebo nově od 1. ledna 2016 jednoduché účetnictví podle §1f ZoÚ za splnění daných podmínek.

Pouze v některých případech mohou účetní jednotky vést **účetnictví ve zjednodušeném rozsahu** a také sestavovat účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu. Musí se jednat z pohledu právní formy o organizace, které nejsou primárně založeny za účelem dosažení zisku jako jsou příspěvkové organizace na povolení zřizovatele, mikro a malé účetní jednotky, které nemají povinný audit a zároveň jsou PO v případě bytového nebo sociálního družstva, spolků, církví, svěřenských fondů atd. Mohou ho vést i FO, které jsou mikro nebo malé účetní jednotky a nemají povinný audit. (Pilařová, 2016)

Předmětem **jednoduchého účetnictví** je pouze účtování o příjmech a výdajích a o majetku a závazcích. Aby účetní jednotka mohla vést jednoduché účetnictví nesmí být plátcem DPH, její celkové příjmy za poslední účetní období a hodnota majetku nesmí přesáhnout 3 000 000 Kč. Zároveň se musí jednat o právnickou osobou v podobě neziskové organizace, do které patří spolek nebo pobočný spolek, odborová organizace, církev a náboženská společnost nebo honební společnost. „*Fyzická osoba jednoduché účetnictví vést nemůže, a to ani v případě, že se stane účetní jednotkou.*“ (Pilařová, 2016, s. 2)

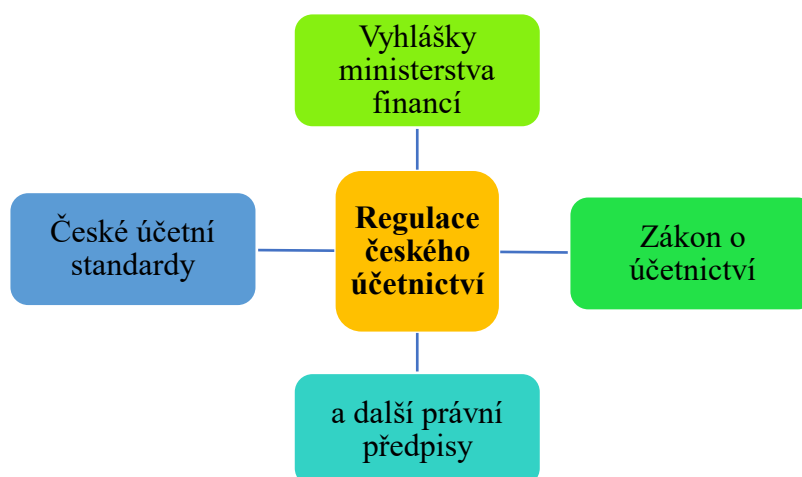
Účetní jednotky, které vedou podvojně účetnictví, účtují podvojnými zápisy o stavu aktiv (majetku a ostatních aktiv) a pasiv (závazků, dluhů a jiných pasiv), nákladů a výnosů, ze kterých se poté zjišťuje výsledek hospodaření za dané účetní období.

Účtování podvojných zápisů o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, je vymezeno účetním obdobím, se kterým tyto skutečnosti časově a věcně souvisejí. Účetní období je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct kalendářních měsíců a může se shodovat s kalendářním rokem. Účetním obdobím může být i hospodářský rok, kdy účetní období začíná jiným měsícem, než je leden.

2.1.2 Regulace účetnictví

Základní právní předpisy, které upravují české účetnictví, jsou (viz Obr. 2.1 Regulace českého účetnictví) zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Vyhlášky Ministerstva financí ČR k zákonu o účetnictví a České účetní standardy. Mezi další právní předpisy, upravující a ovlivňující účetnictví, řadíme spoustu dalších právních předpisů jako například zákon o obchodních korporacích, zákon o daních z příjmů, občanský zákoník a další.

Obr. 2.1 Regulace českého účetnictví



Zdroj: vlastní zpracování

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, je považován za nejdůležitější právní předpis, kterým se v České republice upravuje systém podvojného a zjednodušeného účetnictví, nově od 1. 1. 2016 i jednoduchého účetnictví. „*V souladu s předpisy Evropské unie, stanoví tento zákon rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost, rozsah a způsob zveřejňování informací z účetnictví a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu.*“ (§ 1 odst. 1 ZoÚ)

Vyhlášky ministerstva financí vydává Ministerstvo financí ČR a provádějí se jimi některá ustanovení zákona o účetnictví. Vyhlášky jsou platné pro účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku podle mezinárodního účetního výkaznictví IFRS¹ a jsou vydávány podle jednotlivých typů účetních jednotek. Nejdůležitější je Vyhláška č. 500/2002 Sb., platí pro účetní jednotky, které jsou podnikateli a účtují v soustavě podvojného účetnictví. Účetních jednotek tohoto typu je v ČR nejvíce, proto je vyhláška velice podstatným právním předpisem.

České účetní standardy vychází ze zákona o účetnictví a jsou vydávány Ministerstvem financí ČR. Cílem standardů je sjednocení principů při sestavování účetní závěrky tím, že blíže popisují účetní metody a postupy v účtování. Člení se podle typu účetních jednotek jako u Vyhlášek ministerstva financí na ČÚS č. 001-009 a č. 011-024 pro podnikatele, pro banky a jiné finanční instituce, pro pojišťovny, pro zdravotní pojišťovny, pro nepodnikatelské subjekty a pro vybrané účetní jednotky.

¹ IFRS (anglicky International Financial Reporting Standards). Jde o soubor účetních standardů vydávaných Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) upravující sestavování a zveřejňování finančních výkazů účetní závěrky. (Dvořáková, 2014)

2.1.3 Účetní zásady

Účetní zásady představují soubor určitých pravidel a základních principů v účetním systému, které jsou dodržovány všemi subjekty vedoucími účetnictví, i když ne všechny tyto zásady jsou stanoveny právním předpisem. Základní právní předpis, upravující účetní zásady, je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Aby účetní jednotka vedla účetnictví, sestavovala a předkládala účetní výkazy správně, dodržuje následující obecně platná pravidla.

Zásada věrného a poctivého zobrazení je v účetnictví jedna z nejdůležitějších a je nadřazená všem ostatním. Je založena na tom, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Na tomto základě by pak mohla třetí osoba tyto informace využívat a činit tak ekonomická rozhodnutí. (§ 7 odst. 1 ZoÚ)

Zásada účetní jednotky je popsána v § 4 odst. 9 ZoÚ, ve kterém představuje účetní jednotka celek, který vede pouze jedno účetnictví, ke kterému se vztahují veškeré účetní operace a sestavené účetní výkazy. Osoby, které se řadí mezi účetní jednotky, jsou uvedeny v § 1 odst. 2 ZoÚ.

Platí také **zásada neomezeného trvání účetní jednotky**. Doba trvání účetní jednotky je neomezená, je vymezena v § 7 odst. 3 ZoÚ a říká: „*Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a nenastává u ní žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo jí zabraňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti.*“ V případě, že by účetní jednotce bránila nějaká skutečnost pokračovat ve své činnosti, tak musí proti tomuto učinit odpovídající kroky v podobě zásahu do účetních metod.

Zásada zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech. Pravidelné zjišťování výsledku hospodaření je nezbytné pro hodnocení efektivnosti účetní jednotky a zjišťování dalších cenných informací, nezbytných pro řízení podniku. Výsledek hospodaření se podle § 3 odst. 2 ZoÚ zjišťuje v rámci jednoho účetního období².

Zásada nezávislosti účetních období, jiným názvem aktuální princip, znamená: „*Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví do období, s nímž tyto skutečnosti časově i věcně souvisejí.*“ (podle § 3 odst. 1 ZoÚ)

² Účetní období představuje nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců. Může být totožné s kalendářním rokem, anebo je to hospodářský rok, tedy začíná jiným měsícem, než je leden v kalendářního roce.

Aby byl akruální princip dodržen, tak se v účetnictví používají například účty časového rozlišení (nákladů a výnosů, příjmů a výdajů), účty rezerv (zákonné a ostatní rezervy) nebo dohadné účty (aktivní nebo pasivní).

Podstatou **zásady opatrnosti** je zohledňování všech předpokládaných a očekávaných ztrát a rizik, spojených s podnikatelskou činností v účetnictví, i když tyto události doposud nenastaly a neznáme jejich přesnou výši. V případě zisku nebo zhodnocení majetku zohledňujeme pouze ty skutečnosti, které už se do účetnictví promítly a známe jejich přesnou výši, a ne ty, které doposud nejsou známy.

Jedna z dalších zásad se zabývá **zákazem vzájemné kompenzace** (vyrovnání) pohledávek a závazků nebo nákladů a výnosů. V některých případech je kompenzace podle § 7 odst. 6 ZoÚ možná³. **Zásada stálosti účetních metod** znamená, že účetní metody by měly zůstat neměnné (konzistentní) nejméně po celou dobu jednoho účetního období (podle § 7 odst. 4 ZoÚ), proto se této zásadě říká rovněž zásada konzistence. Každá změna by měla mít za cíl vylepšení věrného a poctivého obrazu účetnictví.

2.1.4 Základní principy účetnictví

Aby účetnictví bylo srovnatelné a mělo vypovídací schopnost, jsou vymezeny obecné postupy a pravidla pro zobrazování skutečností účetní jednotky. Základním principem je **princip dokumentace** (podle § 6 a § 11 ZoÚ). Tento princip účetním jednotkám nařizuje zachycovat hospodářské operace, které jsou předmětem účetnictví, do účetních dokladů. Takto zachycené skutečnosti v účetnictví nazýváme v praxi účetní případy a musí se zaznamenávat v účetních knihách formou účetního zápisu. Tedy veškeré hospodářské operace dokládáme v účetnictví průkaznými účetními záznamy, které se nazývají účetní doklady.

Bilanční princip musí být dodržen v rámci základního účetního výkazu rozvahy (bilance), ve které jsou uspořádány položky majetku a jiných aktiv a závazků a jiných pasiv. Tento princip říká, že položky v rozvaze na straně aktiv a pasiv se navzájem musí rovnat.

Dalším principem je **podvojnost a souvztažnost účetních zápisů**. Účetní jednotky mají povinnost účtovat podvojnými zápisy. Podvojnost spočívá v tom, že každý účetní případ je zaúčtován na dvou účtech MD (Má Dáti) a D (Dal) ve stejné částce v případě jednoduchého účetního zápisu. Účtovat můžeme i složeným účetním zápisem, kdy částky jsou rozděleny

³ Vzájemně kompenzovat lze pohledávky a závazky ve stejné měně z obchodních vztahů se splatností do jednoho roku, doměrky a vratky na dani, odložená daň, inventarizační rozdíly vzniklé neúmyslnou záměnou druhů zásob a další. (Šteker a kol., 2016)

na více účtů, ale v součtu musí dát stejnou částku. Účetní jednotky musí dodržovat princip souvztažnosti účetních zápisů, při kterém se musí použít správné účty pro záznam účetního případu. Záleží tedy na tom, jaký účtový rozvrh si účetní jednotka sestaví. „*Zvolené účty musí odpovídat obsahu účetního případu, tj. musí být vybrány tak, aby zápis na nich měl smysl a co nejlépe zachycoval konkrétní hospodářskou operaci.*“ (Šteker a kol., 2016, s. 21)

2.1.5 Zaznamenávání účetních informací

V účetnictví je více než důležité zaznamenávat veškeré skutečnosti týkající se vedení účetnictví pomocí účetních záznamů, které zahrnují účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, vnitropodnikové směrnice, účtový rozvrh a další. Je to povinnost vyplývající ze zákona o účetnictví.

Účetní doklady slouží jako základní nástroj průkaznosti účetnictví, na základě, kterého účtujeme, tj. provádíme účetní zápisy na jednotlivých účtech z účtové osnovy stanovené účetní jednotkou (§ 6 odst. 1 ZoÚ) a to bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se zachytí (§ 11 odst. 2 ZoÚ). Bez účetního dokladu nemůže být zápis proveden – platí zásada průkaznosti.

Pomocí **účetních knih** se zaznamenávají účetní operace, které musí být vždy doloženy dokladem. V systému podvojného účetnictví účetní jednotky účtují především do deníku, hlavní knihy, knihy analytických účtů⁴ a knihy podrozvahových účtů⁵. V deníku se zachycují účetní operace chronologicky, tedy z hlediska časového podle jejich vzniku. Větší účetní jednotka může vést více deníků, aby účetní záznamy byly přehlednější. Hlavní kniha zaznamenává účetní záznamy podle jednotlivých syntetických účtů stanovených v účtovém rozvrhu, seřazení je tedy z hlediska věcného.

Uchovávat účetní záznamy lze v listinné, technické nebo ve smíšené formě.⁶ Účetní záznamy je povinna účetní jednotka uchovávat po dobu, která je stanovena v § 31 odst. 2 ZoÚ, a to takovým způsobem, aby byla zajištěna ochrana těchto záznamů a nedošlo k jejich poškození, zničení nebo dokonce zneužití. Lhůta pro povinnost uchovávání účetních záznamů započne na konci účetního období, ve kterém se daný účetní záznam uskutečnil. Základní lhůta pro úschovu záznamů, kterým se dokládá vedení účetnictví, je 5 let

⁴ Podrobněji rozvádějí syntetické účty v hlavní knize.

⁵ Účetní operace se nezahrnují do hlavní knihy ani do deníku, ale v účetnictví se musejí zaznamenat, protože jsou důležité pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky, např. operativní leasing.

⁶ Listinná forma může představovat záznamy provedené pomocí rukopisu, na psacím stroji nebo vytisknuté na papíře. Technickou formou se rozumí elektronický nebo optický způsob, například uložení na externí HD, CD disk nebo USB disk. Smíšená forma představuje kombinaci listinné a technické formy.

a zařazují se zde účetní knihy, účetní doklady, odpisové plány či účtový rozvrh. Účetní závěrku a výroční zprávu je nutno uchovávat po dobu 10 let počínaje koncem účetního období, kterého se týkají. (Pšeničková, 2016)

2.2 Charakteristika systému německého účetnictví

Německé účetnictví se od toho českého v zásadních věcech příliš neliší. Je založeno na podobných principech i zásadách a jeho právní systém se řadí do kontinentálního typu, kdy hlavními prameny jsou zákony. Základním právním předpisem ve finančním účetnictví ale není zákon o účetnictví, nýbrž obchodní zákoník (Handelsgesetzbuch – HGB), vydávaný Ministerstvem spravedlnosti SRN. Účetnictví v Německu se člení na jednoduché účetnictví (einfache Buchführung) a podvojný účetnictví (doppelte Buchführung).

Jednoduché účetnictví je určeno pro malé podnikatele, jako jsou nezávislá povolání a živnostníci, jejichž obrat nepřesahuje 600 000 euro nebo zisk není vyšší než 60 000 euro. Evidují se tedy přírůstky a úbytky příjmů a výdajů seřazené chronologicky. Pokud jsou příjmy vyšší než výdaje, tak se jedná o provozní zisk. *„Potom platí, že nemusí vést podvojný účetnictví a sestavovat účetní výkazy. Tyto podniky mají možnost sestavit pouze bilanci příjmů a výdajů, na základě, které bude vyměřena daňová povinnost. Tato bilance plní zároveň úlohu běžné účetní závěrky. Ve smyslu obchodního zákoníku se takovéto společnosti nepovažují za obchodníky.“* (Hanzlík, 2007, s. 29)

Základním principem **podvojného účetnictví** je účtování zároveň na dva účty ve stejné hodnotě, přičemž jeden účet je na straně Má Dáti a druhý na straně Dal. Podvojnost vychází i z toho, že zisk podniku se dá zjistit dvěma způsoby, a to prostřednictvím porovnáním vlastního kapitálu v aktuálním účetním období a v předchozím účetním období z rozvahy.

V podvojném účetnictví účtují všechny osoby, které nemohou vést jednoduché účetnictví. Patří mezi ně:

- kapitálové obchodní společnosti⁷, které mají vždy povinnost zapsat se do obchodního rejstříku (Handelsregister),

⁷ Mezi osobní společnosti v Německu patří veřejná obchodní společnost – Offene Handelsgesellschaft, komanditní společnost – Kommanditgesellschaft a společnost občanských práv – Gesellschaft bürgerlichen Recht. Kapitálové společnosti jsou akciová společnost – Aktiengesellschaft a společnost s ručením omezeným – Gesellschaft mit beschränkter Haftung a partnerská akciová společnost – Kommanditgesellschaft auf Aktien.

- osoby, které provozují samostatnou podnikatelskou činnost⁸ (živnostenské podnikání) a osobní obchodní společnosti (v. o. s., komanditní spol.), které vedou podvojný účetnictví za podmínky, že mají obrát vyšší než 600 000 euro nebo zisk z podnikání vyšší než 60 000 euro,
- nezávislá povolání⁹,
- osoby, které se rozhodly pro dobrovolný přechod na vedení podvojnýho účetnictví.

2.2.1 Podstata a význam účetnictví

Podle § 238 odst. 1 HGB je každý obchodník¹⁰ (Kaufmann) povinen vést účetnictví tak, aby jeho obchodní transakce a jeho stav majetku byly podle zásad a principů účetnictví průkazné. Německému ekvivalentu „Kaufmann“ odpovídá v českém účetnictví účetní jednotka.

Účetnictví se musí vést v živém jazyce (in lebender Sprache) podle § 239 odst. 1 HGB, a to nemusí nutně znamenat, že se musí vést v němčině. Ovšem na druhou stranu účetní závěrka se sestavuje v německém jazyce a v eurech (podle § 244 HGB). Účetnictví se vede ručně nebo pomocí softwaru a všechny záznamy musí být vyhotoveny tak, aby byly uschovány po dobu nezbytně nutnou, stanovenou zákonem. Základní lhůta pro úschovu účetních dokladů činí deset let.

Jako v českém účetnictví, tak i v německém se účtuje na dvě strany Má Dáti (Sollseite) a Dal (Habenseite), kdy strana Má Dáti vykazuje aktivní zůstatek a strana Dal pasivní zůstatek. V podvojném účetnictví v Německu se rozlišují dvě řady účtů, a to zůstatkové účty (Bestandskonten) a výsledkové účty (Erfolgskonten). Zůstatkové účty jsou obsaženy v rozvaze, která obsahuje veškerý majetek podniku v podobě aktiv a jeho kapitálu v podobě pasiv na straně druhé. Výsledkové účty jsou obsaženy ve výkazu zisku a ztráty a obsahují náklady na straně Má Dáti a výnosy na straně Dal. Salda účtů se shromažďují na konci účetního období na speciálním účtu zisku a ztráty (Gewinn- und Verlustkonto) a ten se poté uzavírá pomocí účtu vlastní kapitál (Kapitalkonto).

⁸ Živnostníci, u kterých v předchozích dvou účetních obdobích nebylo dosaženo těchto kritérií pro vedení podvojnýho účetnictví, mohou vést jednoduché účetnictví (§ 241a HGB).

⁹ Jako jsou například doktoři, daňoví poradci, notáři nebo advokáti.

¹⁰ Obchodník (Kaufmann) je podle § 1 odst. 1 HGB osoba, která provozuje obchodní činnost a je povinná se zapsat do obchodního rejstříku (Handelsregister).

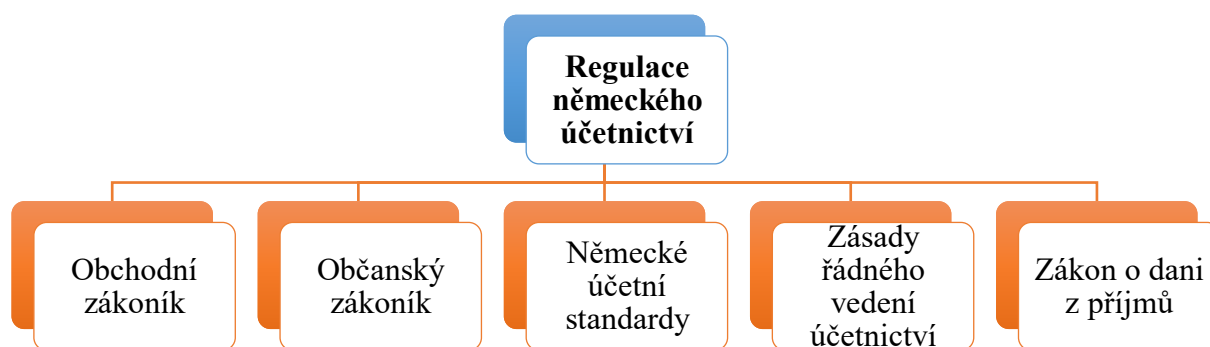
Při zahájení podnikatelské činnosti musí podnikatel provést inventarizaci (Inventar) veškerého dlouhodobého a jiného majetku, pohledávek, dluhů a hotovosti. Ke každé položce musí specifikovat, o jaký druh se jedná, uvést jeho hodnotu a množství. Inventarizace se poté provádí minimálně jednou ročně na konci účetního období v rámci roční účetní závěrky (Jahresabschluss) a nesmí tuto lhůtu překročit.

Účetním neboli obchodním obdobím (Geschäftsjahr) je časový úsek vymezený nejdéle dvanácti kalendářními měsíci, pro který je sestavena účetní závěrka. Účetním obdobím je tedy kalendářní rok, který trvá od 1. 1. a končí 31. 12., anebo se souhlasem finančního úřadu může mít podnikatel účetní období jiné. V českém účetnictví se toto období nazývá hospodářský rok.

2.2.2 Regulace účetnictví

Základním právním předpisem pro vedení účetnictví v Německu je obchodní zákoník (Handelsgesetzbuch – HGB). Dalšími právními předpisy upravujícími účetnictví jsou Občanský zákoník, Německé účetní standardy, Zásady řádného vedení účetnictví a zákon o dani z příjmů. Zásady řádného vedení účetnictví spadají částečně jak do právních předpisů, tak i do zvykového práva (viz Obr. 2.2 Regulace německého účetnictví).

Obr. 2.2 Regulace německého účetnictví



Zdroj: vlastní zpracování

Obsahem **německého obchodníku zákoníku (Handelsgesetzbuch – HGB)** je obecně obchodní právo. Nalezneme v něm základní pravidla pro vedení účetnictví a pro sestavování účetní závěrky, jak pravidla pro její obsah, tak i v jakém rozsahu má být sestavena. Obchodní zákoník je rozdělen do pěti tzv. „knih“ (Buch), do oddílů (Abschnitt), pododdílů (Unterabschnitt) a částí (Titel). Jednotlivé knihy obchodního zákoníku se týkají například

obecného vymezení, kdo jsou podnikatelé, obsahují informace o obchodním rejstříku¹¹ (Handelsregister), o obchodní firmě, prokuře a plné moci atd. Ve třetí knize jsou upraveny účetní knihy, další přepisy pro všechny podnikatele a doplňující předpisy pro kapitálové obchodní společnosti, ale i pro určité osobní obchodní společnosti.

Kapitálové společnosti mají v německém obchodním zákoníku významnější postavení a je pro ně vyčleněna třetí kniha v obchodním zákoníku. Pro kapitálové společnosti platí rozšiřující pravidla, například jim obchodní zákoník ukládá povinnost kategorizace kapitálových společností (Umschreibung der Größenklassen) na mikro, malé střední a velké kapitálové společnosti. Dále se v HGB uvádí informace o vlastním kapitálu, členění rozvahy, členění výkazu zisku a ztráty, obsahu dalších účetních výkazů, povinnosti auditu atd.

Německé účetní standardy (Deutsche Rechnungslegungs Standards) jsou vydávány Komisí pro německé účetní standardy (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee) a jsou především určeny pro obchodní společnosti, které mají povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku v souladu s německým obchodním právem. Německé účetní standardy obsahují především finanční informace a zabývají se například postupy, metodami ocenění a klasifikacemi účetních kategorií v konsolidovaných účetních závěrkách. (Vaněk, 2016)

Občanský zákoník (Bürgerliches Gesetzbuch) se řadí mezi zákony soukromého práva, který upravuje vztahy mezi právními účastníky (občany a podniky) v Německu. Je členěn do pěti knih na obecnou část, závazkové právo, věcné právo, právo rodinné a dědické právo. Z pohledu základních principů účetnictví je v obecné části občanského zákoníku popsána definice podniku, vymezuje fyzické a právnické osoby, je zde obsažena definice obchodního rejstříku (Handelsregister) nebo také obchodní firmy (Handelsfirma).

Zákon o dani z příjmů (Einkommensteuergesetz – EstG) patří mezi spolkové zákony, tedy zákony, které platí pro všechny spolkové země v Německu. Je zmíněn jako poslední zákon regulující účetnictví, protože se ho týká jen okrajově. Reguluje zdanění příjmů fyzických a právnických osob.

¹¹ Obchodní rejstřík je veřejný seznam, ve kterém jsou zapsáni všichni podnikatelé (kromě živnostníků a malých podnikatelů) a obchodní společnosti (pod názvem obchodní firmy, tedy názvem, pod kterým podnikatel provozuje svoji podnikatelskou činnost). Každé osobě zapsané v obchodním rejstříku je přiděleno speciální číslo (Handelsregisternummer).

2.2.3 Účetní zásady a základní principy účetnictví

Účetní zásady a principy zaujímají v německém účetnictví důležitou roli. Jsou to částečně psaná¹² a částečně nepsaná pravidla (zvyklosti), které si každá země stanovuje sama a jsou upravena pomocí všeobecně uznávaných účetních **Zásad řádně vedeného účetnictví (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – GoB)**. Tvoří obecný základ obchodně právního účetního systému a bilancování, při kterém musí být zajištěno propojení se sestavováním a zveřejňováním účetních závěrek. Ne všechny tyto zásady jsou sepsány v zákoně, většinu z nich nalezneme v obchodním zákoníku v jeho třetí knize (§ 238 - § 256a).

Úkolem GoB je chránit podnikatele a věřitele před chybnými daty, informacemi a možnými ztrátami z podnikání. Zásady řádného vedení účetnictví vyplývají ze zákona, ze zvykového práva, z obchodních zvyklostí a praxe a popřípadě i z vědeckých a různě odborně zaměřených diskuzí. (Erbenová, 2008)

Níže jsou uvedeny zásady pro řádně vedené účetnictví v Německu. Důležitou zásadou je **zásada přehlednosti a srozumitelnosti**¹³ (§ 243 odst. 2 HGB). Tento princip je naplněn tehdy, když je účetní závěrka sestavená jasně a přehledně podle platných právních předpisů a všechny položky účetní závěrky odpovídají skutečnosti. V obchodním zákoníku je uveřejněna podpůrná osnova, jakou strukturu by měly výkazy mít, obchodníci se ovšem mohou odchýlit, protože osnova není závazná. Členění rozvahy je v § 266 HGB a členění VZZ v § 267 HGB.

Zásada úplnosti účetní závěrky¹⁴ (§ 239 odst. 2 HGB) říká, že všechny potřebné záznamy musí být provedeny úplně, správně, včasné a řádně. Tedy v rámci účetní závěrky musí být vykázán v rozvaze veškerý majetek a dluhy, ve výkazu zisku a ztráty veškeré náklady a výnosy, rovněž i časové rozlišení nákladů a výnosů. S tím souvisí povinnost provádět na konci každého účetního období inventarizaci majetku a dluhů.

Zásada správnosti¹⁵ tvrdí, že všechny účetní informace zveřejněné v účetní závěrce musí být zaznamenány pravdivě, podle skutečnosti a přesně. **Princip dokumentace**¹⁶ říká, že účetní případy se nesmí zaznamenávat bez dokladu potřebného k zaúčtování, proto ke každému účetnímu případu je přiložen doklad, který musí účetní jednotka uschovat po dobu 10 let stanovenou zákonem, aby účetní transakce mohla být zpětně dohledatelná.

¹² Upravená v obchodním zákoníku a daňovém zákoníku (Abgabeordnung – AO).

¹³ Grundsatz der Übersichtlichkeit und Klarheit

¹⁴ Grundsatz der Vollständigkeit

¹⁵ Grundsatz der Richtigkeit

¹⁶ Belegprinzip

Účetní případy musí být zaznamenávány s určitou pravidelností (týdně, měsíčně) a musí být aktuální, zde platí **zásada pravidelnosti**¹⁷.

Princip zabezpečení¹⁸ říká, že musí být přijata taková opatření, která zajistí ochranu všech záznamů a dokumentů v účetnictví před jejich ztrátou nebo zničením. Proto se účetní záznamy zálohují na více míst, například na datový nosič a ve fyzické podobě v kartotéce.

Zásada bilanční pravdivosti¹⁹ říká, že se podnikatelé musí řídit platnými právními předpisy. Stanovují, že účetnictví musí podávat věrný a poctivý obraz o struktuře aktiv, finanční pozice a výsledcích hospodaření podniku. Podnikatel nesmí ve svém účetnictví zobrazovat žádné fiktivní hodnoty.

Podle § 246 odst. 2 HGB platí **zákaz kompenzace**²⁰. Nesmí se vzájemně započíst (tedy kompenzovat) aktiva s pasivy, náklady s výnosy a pozemková práva s pozemkovými břemeny; tento zákaz neplatí při vzájemném zápočtu pohledávky a závazku za předpokladu, že se jedná o podobný druh pohledávky a závazku s podobnou dobou splatnosti. Nesmí se tedy kompenzovat krátkodobé a dlouhodobé závazky nebo pohledávky,

Zásada bilanční kontinuity²¹ (podle § 252 odst. 1), při které musí být dodržena forma a členění rozvahy, kdy počáteční zůstatky při otevírání účetnictví musí shodovat s konečnými zůstatky při uzavírání účetních knih za předcházející účetní období.

Princip opatrnosti²² (§ 252 odst. 1 bod 4 HGB) - platí, že při ocenění aktiv zvolíme nižší hodnotu a u pasiv vyšší hodnotu, tzn. účetnictví by nemělo podávat příliš optimistický přehled o situaci podniku a raději se podnik v účetní závěrce vykáže „chudší“ nežli „bohatší“.

Princip imparity²³ rozšiřuje princip opatrnosti a říká, že je důležité zohledňovat možná rizika a možné ztráty z podnikání, které vznikly do rozvahového dne, ale známými se staly až mezi rozvahovým dnem a sestavením účetní závěrky; při zhodnocení majetku a dluhů na konci roku platí, že nezrealizované (možné) zisky se v účetnictví nezachycují a nezrealizované (možné) ztráty se do účetnictví zachytí.

¹⁷ Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit

¹⁸ Grundsatz der Sicherheit

¹⁹ Grundsatz der Bilanzwahrheit

²⁰ Verrechnungsverbot

²¹ Grundsatz der Bilanzkontinuität

²² Prinzip der Vorsicht

²³ Imparitätsprinzip

2.2.4 Zaznamenávání účetních informací

Obchodní zákoník stanovuje (§ 239 odst. 2 HGB), že účetní a jiné potřebné záznamy použité v účetnictví musí být úplné, správné, včasné a řádně provedené. Tyto záznamy nesmí být pozměněny tak, aby jejich původní obsah nebyl zjištěitelný, to znamená, že vždy musí být viditelný původní text. Účetní záznamy se musí uchovávat po určitou dobu. Základní lhůtou pro uchovávání záznamů je 6 let nebo 10 let (§ 147 AO). Tato doba nezačíná běžet po skončení účetního období jako v případě českého účetnictví, nýbrž po skončení kalendářního roku, ve kterém účetní záznam vznikl. Šest let se musí uchovávat různá obchodní korespondence a dopisy, jak přijaté, tak i odeslané kopie anebo faxy. Desetiletou lhůtu mají účetní doklady, všechny účetní knihy, záznamy o inventarizaci nebo účetní závěrka se všemi výkazy.

Na základě **účetního dokladu** účtujeme, tj. provádíme účetní zápisy na jednotlivých účtech. Platí zde Zásady řádně vedeného účetnictví, a to princip dokumentace (Belegprinzip), který říká, že bez účetního dokladu nemůže být proveden žádný účetní zápis. Účetní doklad musí obecně obsahovat text – musí být vysvětleno, čeho se účetní doklad týká, dále se uvádí částka, datum vystavení a podpis vystavitele účetního dokladu.

Důležitými účetními záznamy jsou **účetní knihy (Geschäftsbücher)** a podnikatel je musí vést podle § 239 odst. 1 HGB, pokud uskutečňuje výdělečnou podnikatelskou činnost. Tyto knihy se musejí uchovávat po dobu deseti let. Mezi účetní knihy patří základní kniha (Grundbuch nebo taky Journal). Osahuje chronologické zápisy o všech účetních případech předtím, než jsou převedeny na samostatné účty; účetní případy jsou tedy seřazeny z hlediska časového. Z pohledu českého účetnictví základní knize odpovídá deník. Hlavní kniha (Hauptbuch) obsahuje systematicky seříděné účetní operace podle jednotlivých účtů. Je pojmenována jako v českém účetnictví a je stejná i po obsahové stránce. Nedílnou součástí jsou pomocné knihy (Nebenbücher), které doplňují, rozšiřují a vysvětlují určité části hlavní knihy.

2.3 Shrnutí rozdílů v českém a německém účetním systému

Účetní systém České republiky a účetní systém Spolkové republiky Německo je obecně založen na podobných principech. Oba systémy spadají do kontinentálního typu právní kultury, ve kterém nejvyšší právní sílu mají zákony. V českém účetnictví je to zákon o účetnictví a v Německu se jedná o obchodní zákoník. Důležitým zákonem je rovněž občanský zákoník, který je kodifikován v obou účetních systémech a je východiskem pro všechny ostatní zákony, vztahující se k účetnictví. Oba systémy mají další právní předpisy, které účetnictví regulují. V Německu zaujímají důležitou roli Zásady řádného vedení účetnictví, které jsou podkladem i pro zvykové právo, protože ne všechny tyto zásady, které se v rámci účetnictví dodržují, jsou psané.

Účetnictví v obou systémech okrajově reguluje i zákon o daních z příjmů, který upravuje zdanění příjmů fyzických a právnických osob. Na německé straně slouží také jako podklad pro sestavování roční daňové závěrky, která se musí sestavovat souběžně s roční účetní závěrkou. V Německu je tedy zákon o daních z příjmů důležitějším právním předpisem.

Osoby, které vedou účetnictví se nazývají účetní jednotky v českém účetnictví a v německém jsou to obchodníci (Kaufleute). Oba tyto druhy subjektů se musejí zapsat do veřejného rejstříku. Tyto subjekty se obdobně člení na mikro, malé, střední a velké účetní jednotky v českém účetnictví a v Německu platí tato kategorizace pouze pro kapitálové obchodní společnosti. Zde vzniká rozdíl, protože v českém účetnictví se takto člení všechny účetní jednotky a v Německu pouze kapitálové obchodní společnosti, které mají podle obchodního zákoníku rozšířené povinnosti v rámci roční závěrky.

Oba účetní systémy mají velké množství účetních pravidel a zásad. České zásady jsou obecně popsány v zákoně o účetnictví a německé zásady v obchodním zákoníku a v Zásadách řádně vedeného účetnictví.

Účetní doklady jsou v obou systémech důležitými písemnostmi, bez kterých by nebylo možné zaúčtovat žádný účetní případ. Platí zde princip dokumentace. Základní lhůta pro úschovu českého účetního dokladu je 5 let od konce účetního období, ve kterém byl doklad vystaven. Základní lhůta v případě německého dokladu činí dokonce 10 let, od konce kalendářního roku.

3 Srovnání odlišného pojetí účetních systémů

Předchozí kapitola byla věnována obecné charakteristice českého a německého účetního systému. Tato kapitola se zaměřuje na konec účetního období, kdy účetní jednotky vyhotovují účetní závěrku, a s tím související postup při sestavování účetní závěrky a účetních výkazů jako jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha k těmto jmenovaným výkazům. Na teorii k účetním výkazům pak navazuje praktická část, ve které budou srovnány účetní výkazy skutečné, reálně existující české a německé obchodní společnosti.

3.1 Účetní závěrka dle českého a německého účetního systému

Účetní jednotky shromažďují během účetního období informace o celkovém hospodaření firmy, ze kterých se dá na konci účetního období snadno vyčíst, jaký má účetní jednotka stav majetku, závazků, pohledávek, jestli vykazuje zisk nebo ztrátu, a další důležité informace. Účetní závěrka je v českém účetním systému upravena zákonem o účetnictví a v systému německého účetního systému je hlavním pramenem obchodní zákoník (Handelsgesetzbuch).

3.1.1 Účetní závěrka v českém účetnictví

Každá účetní jednotka, která je povinna vést účetnictví v České republice, musí na konci účetního období sestavovat roční účetní závěrku, kterou tvoří rozvaha, výkazu zisku a ztráty, příloha, popřípadě přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích.

Stejně jako účetnictví je i účetní závěrka legislativně regulována stejnými právními předpisy – zákonem o účetnictví, Vyhláškou č. 500/2002 Sb.²⁴ a Českými účetními standardy²⁵. Zákon o účetnictví stanovuje obsah účetní závěrky, způsob zveřejňování, postup při provádění inventarizace majetku a závazků na konci roku a dále taky v jakém rozsahu má být účetní závěrka sestavena. „Účetní závěrka se sestavuje v peněžních jednotkách české měny a jednotlivé položky se vykazují v celých tisících Kč nebo v milionech Kč.“ (Šteker a kol., 2016, s. 235)

²⁴ Upravuje rozsah a způsob sestavování účetní závěrky a vyhotovení účetních výkazů, v přílohách jsou uvedeny vzorové výkazy.

²⁵ Hlavně zde patří ČÚS č. 002 Otevírání a uzavírání účetních knih a ČÚS č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.

Kromě rozdělení účetních jednotek dle § 1 odst. 2 ZoÚ byl zaveden 1. 1. 2016 pojem kategorizace účetních jednotek, která je upravena v § 1b zákona o účetnictví a člení účetní jednotky do jednotlivých kategorií na:

- mikro účetní jednotky,
- malé účetní jednotky,
- střední účetní jednotky,
- velké účetní jednotky.

Tab. 3.1 Kategorizace účetních jednotek popisuje, jaká kritéria musí být splněna, aby účetní jednotka byla zařazena do určité kategorie. Rozhodujícími jsou celková aktiva v netto hodnotě²⁶, roční úhrn čistého obrátu²⁷ a průměrný počet zaměstnanců přepočtený podle Českého statistického úřadu. Aby mohla být účetní jednotka kategorie mikro, tak k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň dvě z uvedených kritérií. Malá účetní jednotka splňuje kritérium, že není mikro a opět nepřekračuje minimální dvě z kritérií. Střední účetní jednotka není malou účetní jednotkou a nepřekračuje alespoň dvě z těchto tří kritérií. Velká účetní jednotka je to tehdy, pokud překračuje alespoň dvě z uvedených kritérií k rozvahovému dni.

Tab. 3.1 Kategorizace účetních jednotek

Účetní jednotka	AKTIVA	OBRAT	PRŮM. POČET ZAMĚSTNANCŮ
MIKRO	9 mil. Kč	18 mil. Kč	10
MALÁ	100 mil. Kč	200 mil. Kč	50
STŘEDNÍ	500 mil. Kč	1 000 mil. Kč	250
VELKÁ	více než 500 mil. Kč	více než 1 000 mil. Kč	více než 250

Zdroj: (Müllerová, 2016, s. 17), vlastní zpracování

Účetní závěrka je sestavena v plném anebo ve zkráceném rozsahu (§ 18 odst. 4 ZoÚ), to závisí na velikosti účetní jednotky a na tom, jestli má povinnost ověřovat (ověřovací povinnost) účetní závěrku auditorem. Účetní jednotky, které nemají povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem, mohou vést účetnictví ve zkráceném rozsahu. Výjimkou je akciová společnost, která musí vždy sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu.

²⁶ „Aktivy celkem se rozumí úhrn aktiv, který je zjištěný z rozvahy.“ (§ 1d odst. 1 ZoÚ)

²⁷ „Roční úhrn čistého obrátu znamená celkové výnosy snížené o prodejní slevy, dělené počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období a vynásobená 12.“ (§ 1d odst. 2 ZoÚ)

Povinně auditované jsou vždy velké a střední ú. j. Audit je dále povinný pro malé účetní jednotky, pokud se jedná o akciovou společnost nebo svěřenský fond a zároveň v bezprostředně předcházejícím účetním období překročily alespoň jedno z níže uvedených kritérií a ostatní malé účetní jednotky, které překročily alespoň dvě z těchto uvedených kritérií:

- jejich celková aktiva v netto hodnotě překročila částku 40 mil. Kč,
- roční úhrn čistého obrátu byl vyšší než 80 mil. Kč,
- průměrný počet zaměstnanců byl vyšší než 50. (Ryneš, 2016)

3.1.2 Účetní závěrka v německém účetnictví

Sestavování roční závěrky se řídí třemi důležitými právními předpisy. Jedná se o obchodní zákoník, daňový řád a zákon o daních z příjmů. V Německu je každý obchodník povinen sestavovat roční účetní závěrku (dále jen účetní závěrku) podle § 242 obchodního zákoníku, tzv. „Handelsbilanz“, a roční daňovou závěrku (dále jen daňovou závěrku), tzv. „Steuerbilanz“, v německém jazyce a v eurech (dle § 244 HGB).

Smyslem účetní závěrky podle obchodního zákoníku je informovat vlastníky společností a třetí osoby o finanční situaci společnosti a daňová účetní závěrka slouží výhradně pro daňové účely. (Vaněk, 2008)

Účetní a daňová závěrka v systému německého účetnictví spolu souvisí, a platí, že účetní závěrka podle obchodního zákoníku je východiskem pro sestavení daňové závěrky. Ale v žádném případě nelze říci, že by byly totožné, protože vychází z jiného právního přepisu a slouží pro jiné účely. V tomto vztahu mezi daňovou a účetní závěrkou platí volně přeložený tzv. rozhodný princip dle § 5 odst. 1 EStG (Maßgeblichkeitsprinzip), který znamená, že informace, které jsou použity v účetní závěrce, se musí zohlednit v daňové závěrce.

Daňová závěrka slouží především pro výpočet daňové povinnosti a pro sestavení daňového přiznání k dani z příjmů. Daňová závěrka je tedy podkladem pro vyměření daně ze zisku, který je pro zdanění rozhodující. Je to daň v podobě daně z příjmů právnických osob a živnostenské daně.

Obecně pro všechny obchodníky platí, že se roční závěrka skládá z rozvahy (Bilanz) a výkazu zisku a ztráty (Gewinn- und Verlustrechnung). V zákonem stanovených podmínkách mají dále kapitálové obchodní společnosti povinnost sestavovat: přílohu (Anhang), výroční (situační) zprávu (Lagebericht), výkaz o peněžních tocích (Kapitalflussrechnung) a přehled o změnách ve vlastním kapitálu (Eigenkapitalspiegel).

Od povinnosti sestavovat roční závěrku jsou osvobozeni malí živnostníci, kteří nejsou zapsáni v obchodním rejstříku²⁸. Dále jsou osvobozeny osoby vykonávající nezávislé povolání²⁹, které nevedou podvojně účetnictví, a podniky provozující zemědělskou nebo lesnickou činnost³⁰. Tyto osoby na konci účetního období sestavují přehled o příjmech a výdajích, tzv. „Einnahmen-Überschussrechnung“. Jedná se o zákonem předepsanou zjednodušenou metodu zjišťování zisku, kdy musí vykázat své příjmy a výdaje. Slouží především pro potřeby finančního úřadu a řídí se zákonem o daních z příjmů (§ 4 odst. 3 EstG).

Každá účetní závěrka (platí i pro daňovou závěrku) musí být podle § 243 HGB sestavena dle Zásad řádně vedeného účetnictví, takže nesmí být s těmito zásadami v rozporu a musí se jimi řídit. Musí být sestavena jasně, přehledně a za jedno účetní období. Zákon dále ukládá povinnost sestavovat účetní závěrku v německém jazyce a částky uvádět v eurech.

Povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem (Wirtschaftsprüfer) nemají mikro a malé kapitálové společnosti, a naopak podle § 316 HGB střední a velké kapitálové společnosti podléhají auditu vždy (Wirtschaftsprüfung). Auditři v rámci své činnosti vykonávají svobodné povolání a musejí se řídit Zásadami řádně vedeného auditu (Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung).

Podobně jako se v českém účetnictví člení účetní jednotky, tak v německém účetním systému se rozlišují velikostní třídy obchodních společností kapitálových (podle § 267, § 267a HGB):

- mikro kapitálové společnosti (Kleinstkapitalgesellschaften),
- malé kapitálové společnosti (kleine Kapitalgesellschaften),
- střední kapitálové společnosti (mittelgroße Kapitalgesellschaften),
- velké kapitálové společnosti³¹ (große Kapitalgesellschaften).

Pro zařazení do určité skupiny je splnění alespoň dvou ze tří kritérií k datu roční účetní závěrky ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích. (Vaněk, 2008)

²⁸ Tyto podmínky jsou určující pro vedení jednoduchého účetnictví.

²⁹ Zároveň jejich zisk nepřesáhl 60 000 euro a obrat nebyl vyšší než 600 000 euro za jedno účetní období.

³⁰ Podmínkou je, že jejich zisk není vyšší než 60 000 euro a zároveň užitá plocha nesmí přesahovat hodnotu 25 000 euro.

³¹ Za velkou kapitálovou společnost se vždy považuje ta společnost, která je registrovaná na burze, bez ohledu na daná kritéria pro zařazení do určité skupiny. (Hanzlík, 2007)

Určujícími kritérii pro zařazení kapitálových společností jsou:

- celková aktiva tzv. bilanční suma (Bilanzsumme) v milionech euro po odečtení vykázané ztráty na straně aktiv,
- obrat (Umsatzerlöse) v milionech euro za posledních dvanáct po sobě jdoucích měsíců, které předcházejí rozvahovému dni,
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců (Beschäftigte im Jahresdurchschnitt).

Tab. 3.2 Velikost kapitálové společnosti udává podle těchto tří kritérií zařazení k. s. do určité velikostní skupiny. Aby mohla být k. s. mikro, tak k datu roční účetní i daňové závěrky nepřekračuje alespoň dvě z uvedených kritérií. Malá k. s. splňuje kritérium, že není mikro k. s. a opět nepřekročí alespoň dvě z kritérií pro malou k.s. Střední k. s. není malou kapitálovou společností a nepřekračuje alespoň dvě ze tří kritérií pro střední k. s. Velká k. s. překračuje alespoň dvě z uvedených kritérií k datu roční závěrky.

Tab. 3.2 Velikost kapitálové společnosti

Velikost kapitálové společnosti	BILAČNÍ SUMA	OBRAT	PRŮM. POČET ZAMĚSTNANCŮ
MIKRO	350 000 euro	700 000 euro	10
MALÁ	6 mil. euro	12 mil. euro	50
STŘEDNÍ	20 mil. euro	40 mil. euro	250
VELKÁ	více než 20 mil. euro	více než 40 mil. euro	více než 250

Zdroj: § 267 HGB, vlastní zpracování

V porovnání s kategorizací českých účetních jednotek je průměrný počet zaměstnanců pro daný typ k. s. v německém účetním systému stejný. U mikro účetních jednotek, resp. kapitálových společností, je to méně než 10 zaměstnanců, malá účetní jednotka nemá více než 50 zaměstnanců, střední účetní jednotka je omezena 250 zaměstnanci a velká účetní jednotka se v obou systémech vymezuje více než 250 zaměstnanci. Při srovnání sumy aktiv a obratu jsou částky v rámci německého účetnictví poměrně rozdílné v přepočtu jednotného měnového kurzu Ministerstva financí ČR pro zdaňovací období 2016. V tomto zdaňovacím období byl kurz 27,04 CZK/EUR.

V následující Tab. 3.3 Srovnání sumy aktiv z pohledu kategorizace účetních jednotek jsou uvedeny částky aktiv v rámci německé kategorizace k. s. přepočtené na české koruny. Rozdíl je patrný na první pohled, ve všech případech je omezující částka vyšší v německém

účetnictví. Rozdíl u mikro účetní jednotky je 464 000 Kč, největší rozdíl je patrný u malé účetní jednotky, který činí 62 240 000 Kč, u střední a velké účetní jednotky je to 40 800 000 Kč.

Tab. 3.3 Srovnání sumy aktiv z pohledu kategorizace účetních jednotek

Srovnání kategorizace účetních jednotek z pohledu celkových aktiv			
Velikost účetní jednotky	Německá kapitálová společnost		Česká účetní jednotka
	v eurech	v Kč (Kurz 27,04 CZK/EUR)	v Kč
MIKRO	350 000	9 464 000	9 000 000
MALÁ	6 000 000	162 240 000	100 000 000
STŘEDNÍ	20 000 000	540 800 000	500 000 000
VELKÁ	> 20 000 000	> 540 800 000	> 500 000 000

Zdroj: vlastní zpracování

Stejně tak tomu je v následující Tab. 3.4 Srovnání obrátu z pohledu kategorizace účetních jednotek, kde jsou v přepočtu kurzu ČNB rovněž tržby v německém účetnictví vyšší než obrát v českém účetnictví. Rozdílly jsou u mikro účetní jednotky 928 000 Kč, u malé účetní jednotky už je rozdíl v omezení 124 480 000 Kč u střední a velké účetní jednotky je to 81 600 000 Kč.

Tab. 3.4 Srovnání obrátu z pohledu kategorizace účetních jednotek

Srovnání kategorizace účetních jednotek z pohledu obrátu			
Velikost účetní jednotky	Německá kapitálová společnost		Česká účetní jednotka
	v eurech	v Kč (Kurz 27,04 CZK/EUR)	v Kč
MIKRO	700 000	18 928 000	18 000 000
MALÁ	12 000 000	324 480 000	200 000 000
STŘEDNÍ	40 000 000	1 080 800 000	1 000 000 000
VELKÁ	> 40 000 000	> 1 081 600 000	> 1 000 000 000

Zdroj: vlastní zpracování

3.2 Postup při sestavování účetní závěrky

V této podkapitole je popsán stručný postup při sestavování účetní závěrky v českém a německém účetnictví od přípravných prací před účetní závěrkou až po povinnosti, které musí účetní jednotka následně vykonat po sestavení účetní závěrky.

3.2.1 Postup při sestavování účetní závěrky v českém účetnictví

Základem pro sestavení účetní závěrky jsou v českém účetnictví operace, které je účetní jednotka povinna k rozvahovému dni (na konci účetního období) provést. Tyto operace se člení do několika etap: přípravné práce předcházející účetní uzávěrce, účetní uzávěrka, účetní závěrka a provedení následných povinností účetní jednotky po sestavení účetní závěrky.

Přípravné práce vedou k tomu, aby účetní jednotka mohla uzavřít účetnictví, tedy všechny účetní knihy³². Na základě své vnitropodnikové směrnice³³ provádí ve svém účetnictví například zaúčtování časového rozlišení týkající se nákladů, výnosů a dohadných účtů aktivních a pasivních, provedení inventarizace, zaúčtování kurzových rozdílů z účetních případů v cizí měně, doúčtování nevyfakturovaných dodávek a materiálu na cestě nebo převod počátečních a konečných stavů zásob účtovaných způsobem B.

K rozvahovému dni jsou účetní jednotky bez výjimky povinny sestavovat řádnou účetní závěrku (§ 19 odst. 1 ZoÚ) a k jinému než rozvahovému dni mimořádnou účetní závěrku. Tato povinnost vyplývá ze zákona o účetnictví dle § 18 odst. 1. Dalšími druhy účetní závěrky jsou mezitímní³⁴ a konsolidovaná účetní závěrka³⁵.

Po vyhotovení účetní závěrky se sestavuje výroční zpráva³⁶, zpráva o vztazích³⁷, provádí se audit účetní závěrky a výroční zprávy, schválení účetní závěrky. Vyhotovenou účetní závěrku zakládá účetní jednotka do Sbírký listin ve veřejném rejstříku, která je veřejnosti přístupná bez omezení.

³² Mezi účetní knihy patří deník, hlavní kniha, kniha analytických účtů a kniha podrozvahových účtů.

³³ Jsou důležité zejména pro praxi při vedení účetnictví, kdy vnitropodnikové směrnice obsahují obecná pravidla, která konkretizují účetní postupy.

³⁴ Sestavuje se v průběhu účetního období, a ne k rozvahovému dni. Náplní mezitímní účetní závěrky je inventarizace a neuzavírají se účetní knihy.

³⁵ Sestavuje se ve skupině majetkově vzájemně propojených účetních jednotek. Povinnost má ta účetní jednotka, která je ve skupině ovládající osobou.

³⁶ „Účetní jednotky, které ověřují účetní závěrku auditorem, jsou povinny vyhotovovat výroční zprávu. Obsahuje informace o minulém vývoji účetní jednotky nejméně za dvě předchozí účetní období.“ (Mrkosová, 2016, s. 262)

³⁷ „Představuje písemnou zprávu o vztazích mezi ovládající osobou a osobou ovládanou.“ (Skálová a kol., 2016, s. 143)

3.2.2 Postup při sestavování účetní závěrky v německém účetnictví

Při sestavování roční účetní a daňové závěrky se musí dodržovat zásada úplného a správného vedení účetnictví. Za správnost sestavení roční závěrky odpovídá vždy obchodník.

V systému německého účetnictví se na konci účetního období nejprve provede příprava k účetní závěrce před jejím sestavením, která se skládá z různých činností. Musí se zkontrolovat a doúčtovat všechny účetní operace, kontrolují se všechny účetní doklady a jiné poklady k účetnictví. Provádí se například předběžné zjištění rozvahy, ve které se zachytí veškerá aktiva a pasiva, vytvoření seznamu a kopií všech smluv ve společnosti, kontrola účetních knih po obsahové i formální stránce, výpočet odpisů, inventarizace majetku a dluhů a následné zaúčtování inventarizačních rozdílů, zjištění zisku porovnáním nákladů a výnosů, kontrola pohledávek, kontrola časového rozlišení, výpočet a zaúčtování daně z příjmů, atd.

Provede se uzavření všech účtů, kdy rozdíl mezi aktivy a pasivy je převeden na Konečný účet rozvažný (Schlussbilanzkonto), který tvoří předběžnou rozvahu (Bilanz). Saldo mezi náklady a výnosy se převádí na Účet zisku a ztráty (Gewinn- und Verlustkonto), který tvoří v rámci účetní závěrky výkaz zisku a ztráty (Gewinn- und Verlustrechnung). Následně se uzavrou účetní knihy. Kvůli kontrole správného uzavření účetnictví se vytváří tzv. „podnikový přehled“ (Betriebsübersicht)³⁸. Ten ve zhuštěné podobě poskytuje informace o počátečních stavech, o všech saldech stran Má Dáti a Dal, zůstatcích všech účtů a různých provedených korekcích.

Posledním důležitým krokem je sestavení účetní závěrky pro účely podniku (Handelsbilanz) a pro účely daňové (Steuerbilanz). Sestavují se všechny potřebné účetní výkazy a následně se sestaví daňové přiznání k dani z příjmů.

Roční závěrku se všemi výkazy musí obchodník zveřejnit v obchodním rejstříku a v elektronickém Spolkovém věstníku (Bundesanzeiger) nejpozději před uplynutím 12 měsíců následujícího účetního období. Kapitálové společnosti podléhající auditu, družstva, pojišťovny a banky mají povinnost zveřejnit účetní závěrku ověřenou auditorem.

³⁸ Malé kapitálové společnosti mohou tento přehled použít místo účetní závěrky, pokud dodrží všechny formální náležitosti a zákonnou lhůtu pro úschovu, tedy 10 let.

3.3 Účetní výkazy

V této části bakalářské práce jsou účetní výkazy podrobněji popsány a je zobrazena jejich základní struktura se zaměřením na rozvahu a výkaz zisku a ztráty (VZZ).

Účetní jednotky, účtující v systému českého i německého podvojného účetnictví, jsou povinny v rámci roční závěrky tvořit účetní výkazy. Vzorové formuláře pro české účetní výkazy jsou vydávány Ministerstvem financí České republiky a jsou sestaveny podle zákona o účetnictví a konsolidační vyhlášky státu. Není možné, aby si účetní jednotka sestavila vlastní výkaz, musí se řídit platnými vzory, které jsou dostupné na internetu.

Velkým rozdílem je potom sestavování německých účetních výkazů, ve kterých není forma účetních výkazů právně regulována stejně jako v českém účetním systému. Základní požadavky na to, co mají účetní výkazy obsahovat, jsou uvedeny v obchodním zákoníku (HGB), ale jejich konkrétní podobu si jednotlivé společnosti mohou určit samy. Kromě toho existují vzorové výkazy, které vydává sdružení podnikatelů v určitém odvětví. Sice tyto vzory nejsou závazné, ale většinou se jimi společnosti řídí.

3.3.1 Účetní výkazy v českém účetnictví

Účetní výkazy v českém účetnictví se tvoří buď ve zkráceném anebo v plném rozsahu (§ 18 odst. 4 ZoÚ). Rozsah závisí na tom, zda má účetní jednotka povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. U jednotlivých výkazů jsou uvedeny podmínky pro rozsah. Účetní závěrku v českém účetním systému vedoucí podvojně účetnictví tvoří soubor účetních výkazů (podle § 18 odst. 1 ZoÚ):

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha.

Některé účetní jednotky sestavují navíc dva účetní výkazy:

- přehled o peněžních tocích (cash-flow),
- přehled o změnách vlastního kapitálu.

Rozvaha (neboli balance) je stavový účetní výkaz a podává přehled o stavu majetku a zdrojích jeho krytí k určitému datu. Z rozvahy vyplývá jeden ze základních principů účetnictví, a to bilanční princip, ve kterém se celková aktiva musejí rovnat celkovým pasivům

(viz kapitola 2.1.4 Základní principy účetnictví). Jednotlivé položky jsou vykazovány v celých tisících korun, anebo v milionech korun, pokud hodnota aktiv přesáhne u účetní jednotky hodnotu 10 mld. Kč.

Aktiva a pasiva v rozvaze jsou členěna do skupin označované velkým písmeny latinské abecedy (A, B, C, ...), podskupin značených římskými číslicemi (I., II., III., ...) a dílčích podskupin značených arabskými číslicemi (1., 2., 3., ...). Na straně aktiv se u každé položky uvádějí za běžné účetní období tři základní sloupce, a to sloupec brutto (částky získané z účetnictví u jednotlivých aktivních položek rozvahy neupravené o opravné položky a oprávký), sloupec korekce (zde se uvádí výše opravných položek a opravěk k aktivům) a sloupec netto (vyjadřuje rozdíl mezi sloupci brutto a korekce, tedy aktiva snížena o opravné položky a oprávký). Posledním sloupcem v rozvaze na aktivní straně je netto stav z minulého účetního období. Na straně pasiv je to stav za běžné účetní období a za minulé účetní období.

Rozvaha je sestavována v plném anebo ve zkráceném rozsahu. Ve zkráceném rozsahu³⁹ sestavuje rozvahu malá a mikro ú. j., která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Rozvaha v plném rozsahu obsahuje všechny položky rozvahy a je povinná pro velké a střední ú. j. Dále sestavují rozvahu v plném rozsahu malé a mikro ú. j., které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem

Následující tabulka Tab. 3.5 Základní struktura rozvahy v českém účetním systému platná pro rok 2016 zobrazuje základní strukturu rozvahy, na straně aktiv a pasiv. Podrobné členění rozvahy jako účetní výkazu za rok 2016 je uvedeno v Příloze č. 1.

³⁹ Mikro účetní jednotky uvádějí jen položky označené písmenem (na úrovni skupin) a malé účetní jednotky uvádějí do výkazu položky označené písmenem (na úrovni skupin) a římskou číslicí (na úrovni podskupin).

Tab. 3.5 Základní struktura rozvahy v českém účetním systému

Aktiva	ROZVAHA	Pasiva
A. Pohledávky za upsaný ZK	A. Vlastní kapitál	
	A.I. Základní kapitál	
	A.II. Ážio a kapitálové fondy	
	A.III. Fondy ze zisku	
	A.IV. VH minulých let	
	A.V. VH běžného účetního období	
	A.VI. Rozhodnuto o zálohové výplatě podílů na zisku	
B. Stálá aktiva	B. Rezervy	
B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek		
B.II. Dlouhodobý hmotný majetek		
B.III. Dlouhodobý finanční majetek		
C. Oběžná aktiva	C. Závazky	
C.I. Zásoby	C.I. Dlouhodobé závazky	
C.II. Pohledávky (dlouhodobé krátkodobé)	C.II. Krátkodobé závazky	
C.III. Krátkodobý finanční majetek		
C.IV. Peněžní prostředky (banka, pokladna)		
D. Časové rozlišení aktiv	D. Časové rozlišení pasiv	
Aktiva celkem	Pasiva celkem	

Zdroj: Šteker a kol. (2016, s. 22), vlastní zpracování

Výkaz zisku a ztráty (tzv. „výsledovka“) je tokovým účetním výkazem, který podává přehled o výsledku hospodaření za účetní období. Výsledek hospodaření je dán rozdílem mezi výnosy a náklady za účetní období. Položky v tomto výkazu jsou označovány římskými číslicemi (skupiny), písmeny velké abecedy (podskupiny) a arabskými číslicemi (dílčí podskupiny). Úplný VZZ v druhovém členění za rok 2016 je uveden v Příloze č. 3 a v Příloze č. 4 je uvedena základní struktura českého VZZ v druhovém členění na úrovni položek označených římskými číslicemi a písmeny velké abecedy.

Existují dva způsoby, jak výkaz zisku a ztráty sestavit. Účetní jednotky se mohou rozhodnout vyhotovit VZZ v druhovém členění, tj. podle toho, jaké druhy nákladů byly při podnikání vynaloženy a jakých druhů výnosů bylo dosaženo. Vychází se z účtového rozvrhu

účetní jednotky (5. a 6. skupina). Dalším způsobem je sestavit VZZ v účelovém členění. Zde se sleduje, za jakým účelem byly náklady vynaloženy a při jaké činnosti bylo dosaženo výnosů. Ve směrné účtové osnově není účelové členění upraveno, ale při sestavení účtového rozvrhu může ú. j. využít 8. a 9. účtovou skupinu, určenou i pro vnitropodnikové účetnictví.

Výkaz zisku a ztráty je sestavován ve zkráceném anebo plném rozsahu. Ve zkráceném rozsahu⁴⁰ sestavují VZZ mikro a malé účetní jednotky, které nejsou obchodní společnostmi a zároveň nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. VZZ v plném rozsahu je povinný pro všechny velké a střední účetní jednotky a pro malé a mikro účetní jednotky s povinností i bez povinnosti auditu. V plném rozsahu se ve VZZ uvádějí všechny položky.

Účetní výkaz **Příloha** je důležitou součástí účetní závěrky a podrobněji vysvětluje a doplňuje informace, které jsou obsaženy v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty. Pro všechny účetní jednotky jsou tyto informace povinné. Příloha obsahuje: „*obecné údaje o účetní jednotce podle § 18 odst. 3 ZoÚ (např. název, sídlo, IČ, právní forma, předmět podnikání...), použité obecné účetní zásady a účetní metody, popřípadě odchylky v účetních zásadách a metodách, výši pohledávek a dluhů, průměrný počet zaměstnanců za účetní období, výši a povahu jednotlivých položek výnosů a nákladů, které jsou mimořádné svým objemem nebo původem, atd.*“ (Šteker a kol., 2016, s. 245)

Příloha obsahuje i další informace o účetní jednotce, ale ty jsou závislé na její velikosti a na tom, zda má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Výčet těch doplňujících informací je uveden ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb.

Přehled o peněžních tocích, tzv. výkaz cash-flow, vyjadřuje pohyb peněžních prostředků, tj. pohyb přírůstků (příjmů) a úbytků (výdajů) v průběhu účetního období. Povinnost sestavovat přehled o peněžních tocích mají střední a velké účetní jednotky a obchodní společnosti kromě bank, pojišťoven a zajišťoven. Jeho funkcí je poskytovat informace o stavu a pohybu peněžních prostředků a informovat o finanční situaci podniku, např. jaké může podnik provádět krátkodobé a dlouhodobé finanční plány, anebo vyhodnotit, jestli bude investovat. Na základě přehledu o peněžních tocích může být prováděna finanční analýza účetní jednotky.

Peněžní prostředky jsou v rámci jednoho účetního období sledovány za provozní, finanční a investiční činnost (§ 41 Vyhláška č. 500/2002 Sb.). Provozní činností se rozumí běžná výdělečná činnost účetní jednotky, kvůli které je založena. Peněžní prostředky v rámci

⁴⁰ Ve výkazu uvádějí pouze položky označené římskými číslicemi a písmeny velké abecedy.

finanční činnosti jsou ty, které ovlivňují velikost a strukturu vlastního kapitálu a dlouhodobých závazků. Investiční činnost souvisí s prodejem dlouhodobého majetku nebo s poskytováním úvěrů.

Přehled o změnách vlastního kapitálu podává informace o pohybech jednotlivých složek vlastního kapitálu během účetního období a vyjadřuje jeho celkovou změnu. Tento přehled mají povinnost sestavovat střední a velké účetní jednotky a všechny obchodní společnosti. Zmínka o přehledu je v šesté hlavě § 44 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

3.3.2 Účetní výkazy v německém účetnictví

Obsahem roční účetní závěrky dle německého účetního systému je obecně (dle § 242 odst. 3 HGB) **rozvaha** (Bilanz) a **výkaz zisku a ztráty** (Gewinn- und Verlustrechnung), které musí sestavovat všechny osoby – obchodníci (Kaufleute), které vedou podvojný účetnictví.

Podle § 264 HGB je obsahem účetní závěrky pro kapitálové obchodní společnosti také **příloha** (Anhang) a **výroční (situační) zpráva** (Lagebericht). Kromě těchto výkazů musí kapitálové společnosti sestavovat i tzv. **přehled o dlouhodobém majetku** (Anlagespiegel).

Podle § 297 HGB je u veřejně obchodovatelných kapitálových společností a u společností, sestavujících konsolidovanou účetní závěrku, obsahem účetní závěrky také **výkaz o peněžních tocích** (Kapitalflussrechnung) a **výkaz změn ve vlastním kapitálu** (Eigenkapitalspiegel).

Taktéž se v německém účetním systému sestavují účetní výkazy v plném, anebo ve zkráceném rozsahu. Jaké společnosti mohou sestavovat výkazy ve zkráceném rozsahu, je uvedeno v obchodním zákoníku, např. u rozvahy je to uvedeno v § 266 HGB, pro výkaz zisku a ztráty je to dle § 276 HGB, pro Přílohu v § 288 HGB a pro výroční zprávu dle § 289 HGB.

Rozvaha (Bilanz) velkých a středních kapitálových společností musí být sestavena v plném rozsahu. Ta obsahuje členění na velká arabská písmena (A, B, C, ...), římské číslice (I, II, III, ...) a arabské číslice (1, 2, 3, ...). Mikro a malé kapitálové společnosti sestavují rozvahu ve zkráceném rozsahu⁴¹. Tab. 3.6 Základní struktura rozvahy v německém účetním systému popisuje rozčlenění aktiv a pasiv v účetním výkazu rozvahy. Podrobné členění rozvahy je uvedeno v Příloze č. 2.

⁴¹ Mikro k. s. sestavuje rozvahu pouze na úrovni písmen a malé kapitálové společnosti na úrovni písmen a římských číslic v předepsaném pořadí dle obchodního zákoníku (§ 266 odst. 2 a 3 HGB).

Tab. 3.6 Základní struktura rozvahy v německém účetním systému

Aktiva (<i>Aktiva</i>)	Rozvaha (Bilanz)	Pasiva (<i>Passiva</i>)
A. Stálá aktiva (<i>Anlagevermögen</i>)	A. Vlastní kapitál (<i>Eigenkapital</i>)	
A.I. Nehmotný dlouhodobý majetek (<i>Immaterielle Vermögensgegenstände</i>)	A.I. Základní kapitál (<i>Gezeichnetes Kapital</i>)	
A II. Hmotný dlouhodobý majetek (<i>Sachanlagen</i>)	A.II. Kapitálové fondy (<i>Kapitalrücklage</i>)	
A III. Finanční investice (<i>Finanzanlagen</i>)	A.III. Fondy ze zisku (<i>Gewinnrücklage</i>)	
	A.IV. Nerozdělený zisk/ztráta (<i>Gewinn-/Verlustvortrag</i>)	
	A.V. Hospodářský výsledek roku přebytek/ztráta (<i>Jahresüberschuss/- fehlbetrag</i>)	
B. Oběžná aktiva (<i>Umlaufvermögen</i>)	B. Rezervy (<i>Rückstellungen</i>)	
B.I. Zásoby (<i>Vorräte</i>)		
B.II. Pohledávky (<i>Forderungen</i>)		
B.III. Cenné papíry (<i>Wertpapiere</i>)	C. Závazky (<i>Verbindlichkeiten</i>)	
B.IV. Pokladna, Banka (<i>Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten</i>)		
C. Časové rozlišení aktiv (<i>Rechnungsabgrenzung</i>)	D. Časové rozlišení pasiv (<i>Rechnungsabgrenzung</i>)	
Aktiva celkem (<i>Summe Aktiva</i>)	Pasiva celkem (<i>Summe Passiva</i>)	

Zdroj: Peter Stegmaier: Rescue Engineering Internes Rechnungswesen [online] 2015. [10. 1. 2017]. Dostupné z: <http://slideplayer.org/slide/3796362/>, vlastní zpracování

Výkaz zisku a ztráty (Gewinn- und Verlustrechnung) je účetním výkazem, který sestavují v plném rozsahu kapitálové společnosti střední a velké. Je upraven a podrobně strukturován v §275 odst. 1, 2 HGB. VZZ je sestavován v závislosti na dvou metodách podobně jako v českém účetním systému, kde se VZZ sestavoval v závislosti na druhovém nebo účelovém členění. Metody v německém účetním systému jsou:

- Gesamtkostenverfahren, kdy tato metoda znamená, že je výkaz zisku a ztráty členěný podle nákladových a výnosových druhů; u nákladů, jaké druhy byly vynaloženy a u výnosů, jakých druhů výnosů podnik dosáhl (v českém systému účetnictví tomu odpovídá druhové členění VZZ),

- Umsatzkostenverfahren je metoda, která odpovídá účelovému členění VZZ v českém účetnictví; náklady a výnosy jsou přiřazovány do určité skupiny podle účelu vykonávané činnosti (výrobní, odbytové, správní náklady, ...); náklady se posuzují podle toho, za jakým účelem byly vynaloženy, a výnosy se posuzují podle toho, při jaké činnosti byly dosaženy.

V Příloze č. 5 je uvedena základní struktura výkazu zisku a ztráty, sestavená podle metody „Gesamtkostenverfahren“, viz HGB.

Malé a střední kapitálové společnosti mohou sestavovat VZZ ve zkráceném rozsahu. Smí spojit následující položky dohromady a nazvat je „hrubý zisk“ (Rohergebnis). V závislosti na metodě Gesamtkostenverfahren, tedy členění VZZ podle nákladových a výnosových druhů, se dle § 275 odst. 2 čísla 1 až 5 HGB spojí tržby, zvýšení nebo snížení stavu nedokončených a hotových výrobků, ostatní aktivované vlastní výkony, ostatní provozní výnosy a náklady na materiál. Mikro kapitálové společnosti sestavují VZZ ještě stručněji v osmi bodech dle § 275 odst. 5 HGB.

Příloha (Anhang) je upravena v § 284 až § 288 HGB, je nedílnou součástí roční závěrky a poskytuje doplňující informace, které nejsou obsaženy v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty. Má stejný význam jako v příloha v českém účetnictví. V úvodu jsou uvedeny základní informace o společnosti jako je název firmy, sídlo firmy a registrační číslo společnosti. Vysvětluje dále konkrétně položky rozvahy a VZZ, jaké jsou použity metody odpisování dlouhodobého majetku, změny v odpisování nebo změny v metodách oceňování oproti přechozímu roku. V příloze se dále uvádí, v jaké hodnotě jsou vykázány položky aktiv z rozvahy. Většinou se uvádějí v netto hodnotě jako u české rozvahy.

Přílohu musí sestavovat všechny kapitálové obchodní společnosti, družstva a obchodní společnosti, které mají povinnost zveřejnění roční závěrky. Pro mikro kapitálové společnosti existuje výjimka, ty přílohu sestavovat nemusí (§ 264 odst. 1 HGB). Obecné informace o společnosti, které jsou povinnou součástí přílohy, uvedou v rozvaze. Dále přílohu nemusí sestavovat podnikatelé a osobní obchodní společnosti, jako jsou veřejná obchodní společnost a komanditní společnost.

Výroční (situační) zprávu (Lagebericht), upravenou v § 289 HGB, mají povinnost sestavovat kapitálové společnosti obchodující s cennými papíry, ekonomicky významné společnosti (týká se hlavně velkých a středních kapitálových společností) a společnosti, které podléhají konsolidaci. Je založena na principu poctivého a věrného zobrazení a zároveň se snaží

předejít rizikům, která by mohla v budoucnu vzniknout. Kopie výroční zprávy je důležitá taky pro daňové účely, protože se přikládá k daňovému přiznání. Obsahuje doplňující informace o podniku, které jsou nutné k jeho celkovému ekonomickému posouzení a také finanční analýzu průběhu podnikání, jak se společnosti za dané účetní období dařilo. Vysvětluje účetní závěrku a doplňuje ji o informace ohledně průběhu podnikání, včetně obchodního výsledku hospodaření, a o situaci podniku.

Výkaz o peněžních tocích (Kapitalflussrechnung) je upraven § 297 odst. 1 HGB a německým účetním standardem č. 2. Povinnost sestavovat výkaz o peněžních tocích mají ty společnosti, které jsou veřejně obchodovatelné a nepodléhají konsolidaci. Sleduje peněžní toky v podniku, jeho definice je stejná jako u cash-flow v českém účetním systému. Peněžní toky se člení na toky z operativní, investiční a finanční činnosti.

Výkaz změn ve vlastním kapitálu (Eigenkapitalspiegel) je upraven § 297 odst. 1 HGB a německým účetním standardem č. 7. Tento výkaz je povinný pro veřejně obchodovatelné kapitálové společnosti, které nemají povinnost konsolidace. Uvádí se zde rozčlenění vlastního kapitálu (základní kapitál, nerozdělený zisk, rezervy, zisk z běžného účetního období, ...) a jeho počáteční zůstatky na začátku dalšího účetního období. Dále se zde uvádějí veškeré změny vlastního kapitálu během účetního období a na konci účetního období se sestavují konečné stavy vlastního kapitálu.

4 Dopady odlišností na vypovídací schopnost účetních výkazů

Tato kapitola představuje praktickou část bakalářské práce. Budou se zde analyzovat rozdíly ve vykazování v rámci národní účetní soustavy mezi obchodními společnostmi, z nichž jedna je z České republiky a druhá ze Spolkové republiky Německo. Pro srovnání byl vybrán český zástupce, společnost STAVOKLIMA s. r. o., a německý zástupce, společnost Weigerstorfer GmbH. Podnikatelské zaměření těchto dvou společností je podobné a zaměřuje se obecně na domácí techniku, jako je například vzduchotechnika, topná technika, montáže a elektroinstalace. Tyto výrobky a služby tvoří jedny z hlavních položek vývozu do Německa.

Dalším společným faktorem je, že obě obchodní společnosti mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem a právní formou jsou to společnosti s ručením omezeným.

Z pohledu kategorizace účetních jednotek v českém účetnictví je společnost STAVOKLIMA s. r. o. střední účetní jednotkou. Střední účetní jednotka se vymezuje počtem zaměstnanců více než 50 a méně než 250, součet aktiv této společnosti není nižší než 100 mil. Kč, a ne vyšší než 500 mil. Kč a čistý obrat je v rozmezí od 100 mil. Kč do 200 mil. Kč. Pokud by účetní jednotka nesplňovala alespoň dvě z těchto kritérií, spadala by do jiné kategorie.

Německý pohled na kategorizaci je obdobný, zde je společnost Weigerstorfer GmbH zařazena do kategorie středních kapitálových společností. To znamená, že společnost má 50 až 250 zaměstnanců, její čistý obrat je od 12 do 40 mil. euro a suma aktiv je 6 až 20 mil. euro za předpokladu, že splňuje alespoň dvě z těchto tří kritérií.

4.1 Česká účetní jednotka – obchodní společnost STAVOKLIMA s. r. o.

Společnost STAVOKLIMA s. r. o. je česká účetní jednotka, která vznikla 1. ledna 1994 a je vedena u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Právní formu s. r. o. má až od roku 2012, kdy se společníci rozhodli změnit právní formu z veřejné obchodní společnosti na společnost s ručením omezeným. Firma sídlí v Českých Budějovicích a identifikační číslo je 608 27 980. Společnost zastupují dva jednatelé, z nichž každý ji zastupuje samostatně, a má zároveň dva společníky. Základní kapitál této společnosti je ve výši 1 000 000 Kč a každý ze společníků vlastní 50 % podílu. Veškeré vklady jsou již splaceny.

Předmětem podnikání této společnosti je: „projektová činnost ve výstavbě, montáž, opravy a rekonstrukce chladicích zařízení a tepelných čerpadel, výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení, montáž, opravy, revize a zkoušky elektrických zařízení, vodoinstalatérství, topenářství.“ (výpis z obchodního rejstříku společnosti)

4.1.1 Účetní závěrka ve společnosti STAVOKLIMA s. r. o.

Tato česká obchodní společnost sestavuje účetní závěrku v rámci národního účetního systému, a to v souladu se zákonem o účetnictví a Vyhláškou č. 500/2002 Sb. Vyhotovená účetní závěrka za účetní období 2015 se nachází ve Sbírce listin ve Veřejném rejstříku a také na internetové stránce www.justice.cz. Najít účetní závěrku jakékoliv české firmy je otázkou pár minut a neplatí se žádné poplatky za zpřístupnění účetních výkazů (v případě německých účetních výkazů je jejich zpřístupnění zpoplatněno).

Účetní závěrka je sestavena k 31. 12. 2015 v plném rozsahu. Z pohledu kategorizace účetních jednotek je společnost střední účetní jednotkou. V Tab. 4.1 Kategorizace české účetní jednotky lze zjistit, kolik činí celková aktiva, úhrn čistého obrátu a průměrný počet zaměstnanců ve společnosti STAVOKLIMA s. r. o. za účetní období roku 2015. Z tabulky můžeme vyčíst, že společnost splňuje všechna tři kritéria pro zařazení společnosti mezi střední účetní jednotky.

Tab. 4.1 Kategorizace české účetní jednotky

Údaje o účetní jednotce STAVOKLIMA s. r. o. za rok 2015	
Kritéria	
Suma aktiv	131 799 tis. Kč
Úhrn čistého obrátu	153 463 tis. Kč
Průměrný počet zaměstnanců	81
Účetní jednotka	střední

Zdroj: příloha firmy STAVOKLIMA s. r. o. k účetní závěrce 2015, vlastní zpracování

Jako střední účetní jednotka má společnost povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Zpráva auditora je bez výhrad a je součástí účetní závěrky.

4.1.2 Účetní výkazy české společnosti

Mezi účetní výkazy, které tato společnost k účetnímu období k 31. 12. 2015 sestavuje, patří rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha k účetní závěrce, přehled o peněžních tocích. Tato bakalářská práce se bude věnovat v krátkosti všem těmto výkazům, avšak podrobněji se zaměří na rozvahu a výkaz zisku a ztráty, ve kterých se bude analyzovat vypovídací schopnost těchto výkazů v porovnání s německými účetními výkazy.

Rozvaha společnosti je sestavena ke dni 31. 12. 2015 v plném rozsahu, v české měně a v celých tisících Kč. Položky jsou označovány písmeny velké abecedy, římskými a arabskými číslicemi. Na začátku výkazu je uveden název účetní jednotky, místo podnikání účetní jednotky a identifikační číslo. Ve své rozvaze má společnost zobrazenou zvlášť strukturu aktiv v brutto hodnotě, korekci a aktiva v netto hodnotě za běžné účetní období a netto hodnotu aktiv za minulé účetní období. Pasiva jsou rozdělena na běžné účetní období a minulé účetní období.

V následující Tab. 4.2 Záhloví české rozvahy je zobrazeno, jak je členěna hlavička rozvahy. Německá rozvaha například nečlení aktiva na brutto, korekci, ale zobrazuje pouze netto položky, taky nezobrazuje čísla řádků.

Tab. 4.2 Záhloví české rozvahy

Rozvaha společnosti STAVOKLIMA s. r. o. k 31. 12. 2015						
Označení	AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé účetní období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období		Minulé účetní období	

Zdroj: vlastní zpracování

V Tab. 4.3 Základní struktura aktiv společnosti STAVOKLIMA s. r. o. je zobrazena základní struktura aktiv společnosti v netto hodnotě a v Tab. 4.4 Základní struktura pasiv společnosti STAVOKLIMA s. r. o. je zobrazena základní strukturu pasiv společnosti za běžné účetní období. Podrobná struktura rozvahy společnosti je uvedena v Příloze č. 7.

Aktiva a pasiva jsou vypsána na úrovni písmen velké abecedy a římských číslic pouze v netto hodnotě. Celková aktiva společnosti jsou ve výši 131 799 000 Kč a rovnají se pasivům. Je zde splněna podmínka bilančního principu, kdy aktiva se rovnají na konci účetního období pasivům.

Tab. 4.3 Základní struktura aktiv společnosti STAVOKLIMA s. r. o.

AKTIVA společnosti v netto hodnotě k 31. 12. 2015		
v tis. Kč		
	AKTIVA celkem	131 799
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	0
B.	Dlouhodobý majetek	62 757
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	628
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	61 929
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	200
C.	Oběžná aktiva	68 769
C. I.	Zásoby	18 408
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	0
C. III.	Krátkodobé pohledávky	28 710
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	21 651
D. I.	Časové rozlišení	273

Zdroj: rozvaha společnosti STAVOKLIMA s. r. o., vlastní zpracování

Tab. 4.4 Základní struktura pasiv společnosti STAVOKLIMA s. r. o.

PASIVA společnosti za běžné účetní období k 31. 12. 2015		
v tis. Kč		
	PASIVA celkem	131 799
A.	Vlastní kapitál	54 702
A. I.	Základní kapitál	1 000
A. II.	Kapitálové fondy	0
A. III.	Fondy ze zisku	0
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	38 124
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/	15 578
B.	Cizí zdroje	76 933
B. I.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	0
B. II.	Dlouhodobé závazky	11 037
B. III.	Krátkodobé závazky	61 964
B. IV.	Bankovní úvěry dlouhodobé	3 098
C. I.	Časové rozlišení	164

Zdroj: rozvaha společnosti STAVOKLIMA s. r. o., vlastní zpracování

Výkaz zisku a ztráty sestavuje společnost za rok 2015 rovněž v plném rozsahu v druhovém členění. Stejně jako u rozvahy je na začátku VZZ uvedena obchodní firma, identifikační číslo a sídlo společnosti. Na konci se nachází datum sestavení, které je totožné s datem sestavení rozvahy, právní forma, předmět podnikání a podpisový záznam.

Záhlaví VZZ je zobrazeno v následující Tab. 4.5 Záhlaví českého VZZ. Obsahuje označení, položky, čísla řádků a do jakého období tyto položky patřily. Ve VZZ jsou zobrazeny položky za běžné a minulé účetní období.

Tab. 4.5 Záhlaví českého VZZ

Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu (druhové členění) k 31. 12. 2015				
Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			běžném	minulém

Zdroj: vlastní zpracování

V Tab. 4.6 Základní struktura VZZ společnosti STAVOKLIMA s. r. o. je zobrazena struktura VZZ společnosti na úrovni římských číslic a písmen velké abecedy. Podrobná struktura VZZ společnosti je uvedena v Příloze č. 8.

Příloha účetní závěrky této společnosti obsahuje informace o účetní jednotce, doplňující informace k rozvaze, výkazu zisku a ztráty, použité účetní metody a další upřesňující informace, důležité k posouzení účetní závěrky. Obsahuje také významné události, které nastaly po rozvahovém dni. Součástí přílohy je i přehled o peněžních tocích.

Přehled o peněžních tocích je sestaven za účetní období roku 2015 v celých tis. Kč. Jsou zde zobrazeny položky za běžné a minulé účetní období. Stav peněžních prostředků na začátku účetního období 2015 měla společnost ve výši 31 458 tis. Kč a na konci účetního období to bylo 21 651 tis. Kč. Peněžní prostředky se snížily. Účetní zisk z běžné činnosti před zdaněním byl ve výši 19 302 tis. Kč.

Tab. 4.6 Základní struktura VZZ společnosti STAVOKLIMA s. r. o.

Výkaz zisku a ztráty společnosti v druhovém členění k 31. 12. 2015		
v tis. Kč		
		Běžné období
II.	Výkony	154 191
B.	Výkonová spotřeba	85 852
+	Přidaná hodnota	68 339
C.	Osobní náklady	43 044
D.	Daně a poplatky	115
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	3 629
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	321
F.	Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	21 651
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (+/-)	549
IV.	Ostatní provozní výnosy	2 076
H.	Ostatní provozní náklady	1 898
+	Provozní výsledek hospodaření	21 072
N.	Nákladové úroky	103
XI.	Ostatní finanční výnosy	175
O.	Ostatní finanční náklady	1 842
*	Finanční výsledek hospodaření	- 1 170
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	3 724
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	15 578
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	15 578
	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	19 302

Zdroj: VZZ společnosti, vlastní zpracování

4.2 Německá účetní jednotka – obchodní společnost Weigerstorfer GmbH

Společnost Weigerstorfer GmbH je německá účetní jednotka, která se řadí mezi kapitálové společnosti – společnost s ručením omezeným (Gesellschaft mit beschränkter Haftung) a vznikla 1. ledna 1972 zapsáním do obchodního rejstříku (Handelsregister) u Okresního soudu v Passau ve Spolkové republice Německo. Registrační číslo je HRB 165 a identifikační číslo je DE130961646. Sídli ve městě Freyung, Ahornöder Straße 9-13. Toto město se nachází na jihovýchodě Německa mezi velkými městy Norimberk a Mnichov. Společnost zastupuje pouze jedna osoba, která má výhradní postavení. Základní kapitál společnosti při založení byl ve výši 1 025 000 euro. Hlavní podnikatelskou činností společnosti Weigerstorfer GmbH je poradenství, plánování a realizace v oblastech vytápění, sanitární techniky, vzduchotechniky, klimatizace, elektrotechniky. Mimo jiné se zaměřuje i na výstavbu či přestavbu čerpacích stanic.

4.2.1 Účetní závěrka ve společnosti Weigerstorfer GmbH

Tato německá kapitálová společnost sestavuje účetní závěrku v rámci národního účetního systému v souladu s německým obchodním zákoníkem (Handelsgesetzbuch) a se Zásadami řádného vedení účetnictví (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung). Společnost podléhá auditu účetní závěrky, kdy výrok auditora musí být součástí účetní závěrky.

Úplnou účetní závěrku lze stáhnout z webových stránek veřejného rejstříku na www.handelsregister.de, ale oproti dostupnosti českého rejstříku v Německu není snadné účetní závěrku získat, protože se každý musí v tohoto veřejném rejstříku za poplatek 50 euro zaregistrovat a za každý soubor pak platí další poplatky. Účetní závěrka této společnosti byla zpřístupněna za poplatek 1,5 euro.

Společnost je dle německé kategorizace kapitálových společností považována za střední kapitálovou společnost, protože její suma aktiv za rok 2015 činí 29 092 000 euro, co se týče obrátu, společnost jej ve své rozvaze neuvádí. Obrat je zahrnut v položce hrubý zisk (viz. 4.3.2 Výkaz zisku a ztráty) a ten je ve výši 17 672 000 euro. Průměrný počet zaměstnanců je 207. Společnost tedy splňuje dvě ze tří kritérií, aby mohla být zařazena mezi střední kapitálové společnosti. V je větší než ta česká.

Tab. 4.7 Kategorizace německé účetní jednotky jsou částky uvedeny v eurech a potom přepočítány jednotným kurzem Ministerstva financí ČR v roce 2016 ve výši 27,04 Kč za jedno

euro, aby se částky daly porovnat s českou účetní jednotkou. Při zhodnocení částek je zřejmé, že německá společnost je větší než ta česká.

Tab. 4.7 Kategorizace německé účetní jednotky

Údaje o účetní jednotce Weigerstorfer GmbH za rok 2015		
Kritéria	euro	Kč (kurz 27,04 CZK/EUR)
Suma aktiv	29 091 986 euro	786 647 301
Hrubý zisk	17 672 433 euro	477 509 140
Prům. počet zaměstnanců	207	
Kategorizace kapitálové spol.	střední	

Zdroj: Jahresabschluss Weigerstorfer GmbH, vlastní zpracování

4.2.2 Účetní výkazy německé společnosti

Účetní závěrka je evidovaná za účetní období roku 2015 a skládá se z rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy a výroční zprávy. **Rozvaha (Bilanz)** společnosti je sestavena ke dni 31. 12. 2015 v plném rozsahu. Je sestavena v německém jazyce a v celých eurech (ne v tisících ani v milionech jako u české rozvahy). Položky jsou označovány písmeny velké abecedy, římskými číslicemi a dále arabskými číslicemi jako u položek v rámci české účetní závěrky. Forma rozvahy není závazná, pouze v obchodním zákoníku jsou uvedeny položky, které by měla rozvaha obsahovat. Položky, u kterých je částka nulová, se tak nemusí zobrazovat, záleží jen na rozhodnutí společnosti. V záhlaví rozvahy této společnosti je uvedeno místo podnikání společnosti a datum sestavení rozvahy, název společnosti a název výkazu. Aktiva a pasiva jsou členěna zvlášť a celková aktiva a pasiva jsou uvedena vždy na konci. V české rozvaze jsou jako první položky. Částky rozvahy jsou uvedeny za běžné období a za minulé účetní období.

V Tab. 4.8 Základní struktura aktiv společnosti Weigerstorfer GmbH je zobrazena jednoduchá struktura položek aktiv za běžné účetní období k datu 31. 12. 2015 v eurech. Celková aktiva společnosti činí 29 091 986,25 euro.

V následující Tab. 4.9 Rozvaha německé společnosti Weigerstorfer GmbH – pasiva jsou zobrazena pasiva společnosti. Platí zde zásada bilanční kontinuity, že aktiva se na konci účetního období rovnají pasivům. Celková pasiva činí rovněž 29 091 986,25 euro.

Tab. 4.8 Základní struktura aktiv společnosti Weigerstorfer GmbH

Aktiva společnosti za běžné účetní období k 31. 12. 2015		
	AKTIVA	EUR
A.	Stálá aktiva (Anlagevermögen)	915 425
A.I.	Nehmotný DM (Immaterielle Vermögensgegenstände)	229 549
A II.	Hmotný DM (Sachanlagen)	683 196
A III.	Finanční investice (Finanzanlagen)	2 700
B.	Oběžná aktiva (Umlaufvermögen)	28 144 836,65
B.I.	Zásoby (Vorräte)	17 647 890,82
B.II.	Pohledávky a ostatní majetek (Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände)	8 774 613,40
B.IV.	Pokladna, Banka (Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten)	1 722 332,43
C.	Časové rozlišení aktiv (Rechnungsabgrenzung)	31 724,60
	Aktiva celkem (Summe Aktiva)	29 091 986,25

Zdroj: Jahresabschluss Weigerstorfer GmbH, vlastní zpracování

Tab. 4.9 Rozvaha německé společnosti Weigerstorfer GmbH – pasiva

Pasiva společnosti za běžné účetní období k 31. 12. 2015		
	PASIVA	EUR
A.	Vlastní kapitál (Eigenkapital)	7 635 944,23
A.I.	Základní kapitál (Gezeichnetes Kapital)	1 025 000
A II.	Zisk minulých let (Gewinnvortrag)	4 474 396,71
A III.	Čistý zisk (Jahresüberschuss)	2 157 047,52
B.	Rezervy (Rückstellungen)	4 158 430
C.	Závazky (Verbindlichkeiten)	17 297 612,02
D.	Časové rozlišení pasiv (Rechnungsabgrenzung)	0
	Pasiva celkem (Summe Passiva)	29 091 986,25

Zdroj: Jahresabschluss Weigerstorfer GmbH, vlastní zpracování

Podrobné členění rozvahy včetně výkazu zisku a ztráty této německé společnosti je uvedeno v Příloze č. 6.

Výkaz zisku a ztráty (Gewinn- und Verlustrechnung) je sestaven podle metody tzv. „Gesamtkostenverfahren“, tj. dle nákladových a výnosových druhů. Položky jsou seříděny podle arabských číslic a následně podle malých písmen abecedy. Částky jsou uvedeny ve dvou sloupcích za běžné a minulé účetní období. Celkový čistý zisk společnosti za rok 2015 je ve výši 2 157 047,52 euro. Níže je uvedena Tab. 4.10 VZZ německé společnosti Weigerstorfer GmbH – druhové členění, na které se zobrazuje, jak je členěný VZZ německé společnosti.

Tab. 4.10 VZZ německé společnosti Weigerstorfer GmbH – druhové členění

VZZ společnosti v druhovém členění k 31. 12. 2015		
		EUR
1.	Hrubý zisk (Rohergebnis)	17 672 433,29
2.	Osobní náklady (Personalaufwand)	9 691 191,97
3.	Odpisy (Abschreibungen)	492 031,44
4.	Ostatní provozní náklady (sonstige betriebliche Aufwendungen)	4 534 568,60
5.	Výnosy z účastí (Erträge aus Beteiligungen)	0
6.	Ostatní úroky a podobné výnosy (sonstige Zinsen und ähnliche Erträge)	16 615,58
7.	Úroky a podobné náklady (Zinsen und ähnliche Aufwendungen)	55 307,79
8.	Výsledek hospodaření z běžné činnosti (Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit)	2 915 949,07
9.	Daně z příjmů a z výnosů (Steuern vom Einkommen und vom Ertrag)	720 252,78
10.	Ostatní daně (sonstige Steuern)	38 648,77
11.	Výsledek hospodaření za účetní období (Jahresüberschuss)	2 157 047,52

Zdroj: Jahresabschluss Weigerstorfer GmbH, vlastní zpracování

Příloha (Anhang) obsahuje informace o vedení společnosti. Společnost řídí dvě osoby. Upřesňuje informace a položky v rozvaze a ve VZZ. Je zde například uvedeno, že VZZ je sestaven podle metody „Gesamtkostenverfahren“, společnost je středně velkou kapitálovou společností, průměrný počet zaměstnanců je 207. Dále jsou obsahem přílohy oceňovací metody a přehled o DM v brutto hodnotě (Brutto-Anlagespiegel), který je podrobněji rozepsán a je členěn do sloupců.

Výroční zpráva (Lagebericht) je uvedena na začátku účetní závěrky. Obsahuje základní informace o firmě, jakého je podnikatelského zaměření. Je zde proveden rozbor a analýza finanční situace firmy. Zaměřuje se na to, jakou má firma pozici na trhu, jak se oproti minulému roku změnil zisk, jaká byla produkce, zaměstnanost, jaké podnikla investice. Je zde také zhodnoceno, jaký vliv měla společnost na životní prostředí. Výroční zpráva obsahuje i zhodnocení rizik v oblasti managementu, změn cen, možných ztrát z podnikání, likvidity, atd.

4.3 Vypovídací schopnost účetních výkazů

Účetní výkazy lze zkoumat z více hledisek. Můžeme z nich zjistit výši majetku společnosti, dluhy nebo pohledávky, výnosy a náklady. Lze provést finanční analýzu, ve které se výkazy srovnávají v čase a počítají se poměrové ukazatele, anebo v tomto případě srovnat vypovídací schopnost účetních výkazů dvou rozdílných účetních systémů, a to českého a německého. V následujícím textu jsou vybrány zajímavé rozdíly v položkách rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

4.3.1 Rozvaha

Při bližším zkoumání jednotlivých položek rozvahy lze pozorovat odlišnosti v její struktuře a pojmenování. Zde jsou uvedeny vybrané rozdíly v rozvaze české společnosti STAVOKLIMA s. r. o. a německé společnosti Weigerstorfer GmbH. Podrobné členění rozvahy německé a české společnosti viz Příloha č. 6 a Příloha č. 7

Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek se v českém účetnictví nachází v položce *B. Dlouhodobý majetek*, v německém účetnictví je to položka *A. Stálá aktiva (A. Anlagevermögen)*, která zahrnují:

- dlouhodobý nehmotný majetek (*A.I. Immaterielle Vermögensgegenstände*),
- dlouhodobý hmotný majetek (*A.II. Sachanlagen*),
- dlouhodobý finanční majetek (*A.III. Finanzanlagen*).

V českém účetnictví jsou zákonem o daních z příjmů stanoveny minimální částky pro zařazení do dlouhodobého majetku a většina společností se těmito částkami řídí i v účetnictví, aby si ulehčila svou práci. Rovněž je stanoveno, že doba použitelnosti majetku musí být delší než jeden rok, aby se mohl řadit mezi dlouhodobý. Ovšem v německém účetnictví toto členění podle částek ani podle přesného časového omezení neexistuje. U DHM musí být splněna ta podmínka, že majetek má ve společnosti dlouhodobě sloužit a má fyzickou podstatu.

U DNM v německém účetnictví nezáleží na době použitelnosti, která je v českém účetnictví stanovena, ani na částce, od které by byl majetek zařazen do této skupiny. V obchodním zákoníku jsou přesně vymezeny položky, které mohou do DNM patřit (§ 266 odst. 2 HGB).

Společnosti jsou podobného podnikatelského zaměření, ale německá společnost má v porovnání s českou mnohem vyšší DNM (immaterielle Vermögensgegenstände), a to ve výši 229 54 euro v rámci celkového dlouhodobého majetku. U české společnosti je to pouze 628 000 Kč, tato částka tvoří jen zlomek jejího celkového dlouhodobého majetku. Německá společnost má uvedeno ve svém přehledu o dlouhodobém majetku, že mezi DNM patří zakoupené koncese, vlastnická práva a podobná práva a hodnoty.

DFM opět musí společnost vlastnit dlouhodobě a řadí se zde například podíly a půjčky u spřízněných společností, podíly u společností, dlouhodobé cenné papíry. Ani jedna ze společností nevlastní DFM ve velké výši, česká ve výši 200 tis. Kč v podobě podílů s podstatným vlivem a německá ve výši 2 700 euro, což odpovídá částce 78 008 Kč v přepočtu na českou měnu jednotným kurzem 27,04 CZK/EUR.

Technické zařízení a stroje

Položka technické zařízení a stroje (*A.II.2. Technische Anlagen und Maschinen*) se vyskytuje v německé rozvaze v rámci DHM na straně aktiv a zařazuje se zde majetek, který nedělitelně slouží pro výrobní proces, jako například pracovní stroje, dopravní zařízení a pracovní plošiny. Zákon však explicitně nedefinuje, co všechno lze zařadit mezi technické zařízení, protože každá firma se posuzuje samostatně. Mezi technické zařízení a stroje ale nepatří zařízení, která souvisí s provozní funkcí budovy, jako například topení a klimatizační zařízení, dále zde nelze zařadit nábytek a vybavení kanceláří.

V případě, že by společnost nevyráběla, ale například poskytovala služby, tak tuto položku nesestavuje, protože se týká pouze společností, které vyrábí výrobky. Německá společnost vlastní tato technická zařízení a stroje ve výši 10 218 euro. V českém účetnictví se takto DHM nerozlišuje a v § 7 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. není uvedena žádná podobná položka.

Pohledávky

Pohledávky jsou v německém účetnictví zahrnuty v jedné položce *B.II. Pohledávky a ostatní majetek (B.II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände)*. V české rozvaze jsou krátkodobé a dlouhodobé pohledávky zvlášť členěny v položkách *C.II.1 Dlouhodobé pohledávky*, *C.II.2 Krátkodobé pohledávky*. Toto členění je v české rozvaze typické, klade se v ní větší důraz na rozlišování z hlediska času. V Tab. 4.11 Struktura pohledávek je zobrazeno členění pohledávek v českém a německém účetnictví.

Členění pohledávek v německém účetnictví není příliš rozmanité, všechny ostatní pohledávky, které nespadají do bodu 1. – 3. se řadí do ostatního majetku. V německém

účetnictví se standardně rozlišují pohledávky splatné do 1 roku (krátkodobé) a pohledávky splatné po 1 roce (dlouhodobé) jako v českém účetnictví. Dlouhodobé pohledávky se zaznamenávají v položce ostatní majetek (*B.II.4. sonstige Vermögengegenstände*), přičemž se každá eviduje jednotlivě. Pokud se jedná o pohledávku s vysokou částkou, musí být vysvětlena v příloze účetní závěrky (§ 268 odst. 4 HGB).

Německá společnost má v rozvaze u pohledávek vykázán *B.II.4. Ostatní majetek*, který je ve výši 8 774 613,40 euro, a z toho jsou pohledávky s dobou splatnosti delší než jeden rok ve výši 240 000 euro. Česká společnost v roce 2015 neměla žádné dlouhodobé pohledávky.

Tab. 4.11 Struktura pohledávek

Členění pohledávek			
České položky		Německé položky	
C.	Oběžná aktiva	B.	Oběžný majetek
C.II.	Pohledávky	B.II.	Pohledávky a ostatní majetek
C.II.1	Dlouhodobé pohledávky	1.	Pohledávky z obchodních vztahů
C.II.2	Krátkodobé pohledávky	2.	Pohledávky z přidružených společností
		3.	Pohledávky vůči podnikům, v němž má
		4.	Ostatní majetek

Zdroj: § 266 odst. 2 HGB, Skálová a kol. (2016), vlastní zpracování

Časové rozlišení

Oba účetní systémy rozlišují časové rozlišení aktiv a pasiv. Kdy v aktivní části rozvahy jsou náklady příštích období, příjmy příštích období a v českém účetnictví i komplexní náklady příštích období⁴². V německém účetnictví se komplexní náklady příštích období nevyskytují. Na pasivní straně rozvahy jsou výdaje příštích období a výnosy příštích období. Přehled časového rozlišení viz Tab. 4.12 Časové rozlišení aktiv a pasiv.

Obě společnosti vykázali v rozvaze k 31. 12. 2015 časové rozlišení. Česká společnost měla na aktivní straně rozvahy náklady příštích období ve výši 231 tis. Kč a příjmy příštích období v částce 42 tis. Kč. Na straně pasiv měla časové rozlišení výdajů příštích období ve výši 273 tis. Kč. Německá společnost měla časově rozlišované položky na straně aktiv v celkové částce 31 724,60 euro a na straně pasiv nevykázala žádné časové rozlišení.

⁴² O komplexní náklady příštích období se jedná v těch případech, pokud je na určitý účel (např. na výzkum a vývoj nebo na přípravu a záchyt firmy) vynaloženo více druhů nákladů, které ale budou mít dopad v účetnictví až v příštích obdobích. (Skálová a kol., 2016)

Tab. 4.12 Časové rozlišení aktiv a pasiv

Časové rozlišení aktiv a pasiv	
České účetnictví	Německé účetnictví
AKTIVA	AKTIVA
D. Časové rozlišení aktiv	C. Rechnungsabgrenzungsposten
D.1. Náklady příštích období	
D.2. Komplexní náklady příštích období	
D.3. Příjmy příštích období	
PASIVA	PASIVA
D. Časové rozlišení pasiv	C. Rechnungsabgrenzungsposten
D.1. Výdaje příštích období	
D.2. Výnosy příštích období	

Zdroj: Skálová a kol. (2016. s. 179-180), § 266 odst. 2,3 HGB, vlastní zpracování

Rezervy

Rezervy představují cizí zdroje krytí majetku a tvoří se na v budoucnu očekávané jednorázové výdaje, které by mohly negativně ovlivnit hospodaření společnosti. V českém účetnictví jsou v položce *B. Rezervy* a tvoří se na důchody a podobné závazky, na daň z příjmů, na rezervy podle zvláštních právních předpisů⁴³, které jsou i daňově uznatelné, a ostatní rezervy.

Účetnictví v Německu označuje rezervy rovněž pod položkou *B. Rezervy (B. Rückstellungen)* a tvoří je na důchody, na daně a ostatní rezervy, mezi které patří např. rezerva na dovolenou, zaměstnanecké rezervy, rezervy na podporu životního prostředí, rezervy v případě pracovního jubilea u zaměstnanců a další. Zákonem stanovenými rezervami jsou například rezervy na nejisté závazky, na hrozící ztráty z obchodů, na opravy dlouhodobého majetku.

Německá společnost Weigerstorfer GmbH tvoří ostatní rezervy na dovolené, na práci přesčas, na subdodávky (poddodávky) v celkové hodnotě 3 539 708 euro. Rezervy tvoří u německé společnosti tak velký obnos, protože v německém účetnictví jsou rezervy tvořeny častěji a je kladen větší důraz na zajištění a opatrnost. Proto má německá společnost rezervy v celkové výši 4 158 430 euro a česká společnost netvořila rezervy vůbec žádné, protože by si pravděpodobně znemožnila přístup ke svým peněžním prostředkům, které by byly na rezervy vázány.

⁴³ Mezi zákonné rezervy dle zvláštních právních předpisů patří nejznámější rezerva na opravu DM, na sanaci pozemku dotčených těžbou, na odbahnění rybníka, na pěstební činnost nebo na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů. Zákonné rezervy jsou upraveny v zákoně o rezervách.

4.3.2 Výkaz zisku a ztráty

Německý VZZ je sestavován pomocí metody „Gesamtkostenverfahren“, která znamená podle druhového členění. VZZ v české společnosti je tvořen rovněž na základě druhového členění k 31. 12. 2015 a při pohledu na jednotlivé položky se dá usoudit, že tento výkaz je poměrně podobný, i když obsahově jsou některé položky rozdílné. V následujícím textu jsou vypsány důležité rozdíly a ty jsou dále aplikovány na společnostech. Podrobné členění VZZ české společnosti viz Příloha č. 8 a členění VZZ německé společnosti viz. Příloha č. 6.

Hrubý zisk

Některé položky ve VZZ může malá a střední kapitálová společnost v systému německého účetnictví spojit dohromady a nazvat je hrubým ziskem v položce *1. Hrubý zisk (1. Rohergebnis)*. Jedná se o ulehčení v závislosti na velikosti společnosti dle § 276 HGB. Toto usnadnění v českém účetnictví není možné. Hrubý zisk se v případě metody „Gesamtkostenverfahren“ dle nákladových druhů, kterou společnost používá, skládá z položek:

1. obrát⁴⁴ (Umsatzerlöse),
2. zvýšení nebo snížení stavu hotových a nedokončených výrobků (Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen),
3. ostatní aktivované vlastní výkony (andere aktivierte Eigenleistungen),
4. ostatní provozní výnosy (sonstige betriebliche Erträge),
5. náklady na materiál (Materialaufwand).

Německá společnost Weigerstorfer GmbH tohoto ulehčení využila, avšak z výkazu zisku a ztráty již nelze zjistit, jaký měla společnost obrát, který je důležitý pro posouzení velikosti kapitálové společnosti.

Výsledek hospodaření před zdaněním

Položkou *D. Výsledek hospodaření před zdaněním* se rozumí VH za běžnou činnost před výpočtem daně z příjmů PO, v tomto případě u s. r. o. Daň z příjmů PO tvoří v českém účetnictví 19 % a v německém účetnictví 15 %. Tato položka z VZZ je pouze výpočtová, proto nemá žádné označení. U české společnosti tvoří VH před zdaněním 15 578 tis. Kč a tato částka je shodná s položkou v rozvaze *A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období*.

⁴⁴ Položka obrátu je důležitou položkou pro posouzení velikosti kapitálové společnosti z důvodu její kategorizace. Jedná se o jedno ze tří kritérií a společnost bohužel svůj obrát neuvádí.

V účetnictví německém společnosti tvoří výsledek hospodaření před zdaněním 2 915 949,07 euro, který se nachází v položce 8. *Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit*. U německé společnosti se v rozvaze na straně pasiv VH před zdaněním neuvádí (za běžnou činnost) jako v českém účetnictví, ale nachází se v něm položka *A.III. Čistý zisk (A.III. Jahresüberschuss)*, která je shodná s položkou 11. Čistý zisk (11. Jahresüberschuss), tedy VH po zdanění ve výkazu zisku a ztráty.

Výpočet VH po zdanění ve výkazu zisku a ztráty (v eurech):

8. VH z běžné činnosti	2 915 949,07
9. Daně z příjmů a z výnosů	– 720 252,78
10. Ostatní daně	– 38 648,77
11. VH po zdanění	= 2 157 047,52

Výsledek hospodaření po zdanění u německé společnosti tvoří 2 157 047,52 euro.

Úpravy hodnot v provozní oblasti

Tato položka, nacházející se ve VZZ po 1. 1. 2016, označuje ve VZZ z předešlého roku 2015 položku *E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*. V Německu se odpisy označují položkou 7. *Odpisy (Abschreibungen)*.

Důležitým rozdílem⁴⁵ v odpisování je, že v ČR se odepisuje nepřímou pomocí účtu oprávek k dlouhodobému majetku a částka zůstává až do jeho vyřazení na svém účtu. V německém účetnictví se majetek odepisuje přímo. Při odpisu se přímo sníží hodnota dlouhodobého majetku na svém syntetickém účtu, to znamená, že se majetek vykazuje v netto hodnotě. V podvědomí jsou i nepřímé odpisy, ale ty nejsou právně regulovány. Zakázány jsou ve většině případů pro všechny kapitálové společnosti. Použít nepřímé odpisy je umožněno pouze osobním obchodním společnostem, ale v Německu je to málo často využívaná metoda.

V německém účetnictví se rozlišují plánové odpisy (*planmäßige Abschreibungen*) a mimořádné odpisy (*außerplanmäßige Abschreibungen*). Plánové odpisy vznikají tehdy, když v momentě nabytí majetku je jasné, že se opotřebovává a společnost musí pro tento majetek vytvořit odpisový plán. Mimořádné odpisy svou strukturou připomínají opravné položky

⁴⁵ Další rozdílem je, že v německém účetnictví dle § 6 zákona o daních z příjmů lze odpisovat drobný hmotný majetek ve stanovených limitech. Přitom obchodní zákoník drobný majetek za odepisovatelný nepovažuje.

v českém účetnictví a tvoří se i na oběžný majetek, pokud je v účetnictví zaznamenáno přechodné snížení jeho hodnoty na základě principu opatrnosti (Vorsichtsprinzip).

V rámci účetní závěrky mají účetní jednotky v Německu povinnost sestavit i přehled o dlouhodobém majetku tzv. „Anlagespiegel“, což je detailní přehled přírůstků a úbytků majetku a jeho opravek. Německá společnost tedy v rámci své účetní závěrky vytvořila tento přehled.

Společnost STAVOKLIMA, s. r. o. odepisuje DNM nad 60 tis. Kč, DHM se odepisuje od částky 40 tis. Kč. Společnost vlastní i DFM, který zahrnuje podíly – ovládaná osoba. Odpisy u DHM a DNM jsou vypočteny na základě pořizovací ceny a předpokládané doby živostnosti majetku. Společnost tedy vykazuje účetní odpisy a neulehčuje si práci tím, že se účetní odpisy budou rovnat daňovým, zohledňuje účetní zásadu věrného a poctivého obrazu účetnictví.

Německá společnost Weigerstorfer GmbH tvoří na svůj dlouhodobý majetek přímé a plánové odpisy. Celkové odpisy v roce 2015 tvořily 492 031,44 euro a zahrnovaly DNM a DHM. Společnost netvořila nepřímé ani žádné mimořádné odpisy.

4.4 Shrnutí rozdílů vybraných položek účetních výkazů

Pro analýzu vypovídací schopnosti účetních výkazů u české společnosti STAVOKLIMA s. r. o. a německé společnosti Weigerstorfer GmbH byly použity vybrané položky z rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

U dlouhodobého majetku bylo zjištěno, že se v německém účetním systému posuzuje jinak než v tom českém, protože majetek se řadí mezi dlouhodobý, pokud ve společnosti dlouhodobě slouží. V německém účetnictví nejsou stanoveny žádné lhůty, od kterých se majetek řadí mezi dlouhodobý. Německá společnost vlastní velkou část DNM v porovnání s jejím celkovým dlouhodobým majetkem, ale u české společnosti tvoří DNM jen zlomek jejího dlouhodobého majetku, i když se obě společnosti zabývají podobnou podnikatelskou činností.

Německý účetní systém navíc obsahuje specifickou položku – technické zařízení a stroje, která se eviduje pouze tehdy, pokud se společnost zaměřuje na výrobu výrobků. Pokud by jen poskytovala služby, tak tuto položku neuvádí. Německá společnost vyrábí i výrobky, proto v rozvaze tuto položku má. Český účetní systém technické zařízení a stroje nerozlišuje.

Další rozdíl byl zjištěn v oblasti pohledávek, u kterých je v českém účetnictví kladen větší důraz na rozlišování z hlediska času, a to na krátkodobé a dlouhodobé. V německém

účetním systému navíc platí zvláštní pravidla pro dlouhodobé pohledávky, ve kterých se musí každá zvlášť evidovat, a pokud jsou ve velké výši, tak musí být zdůvodněny v příloze k účetní závěrce. Německá společnost eviduje i dlouhodobé pohledávky, česká společnost nikoliv.

Oba účetní systémy musí časově rozlišovat své položky, ovšem německý účetní systém neobsahuje komplexní náklady příštích období. V německém systému se časové rozlišení člení pouze na aktivní a pasivní. Obě společnosti vykázaly časově rozlišované položky aktivní, ale pasivní pouze česká společnost.

Rezervy jsou obsaženy v obou účetních systémech. V německém účetním systému mají účetní jednotky povinnost tvořit určité druhy rezerv, proto společnost Weigerstorfer GmbH tvoří rezervy ve velké míře. V českém účetním systému tuto povinnost účetní jednotky nemají, mohou tvořit zákonné rezervy, které jsou daňově uznatelným nákladem. Česká společnost neeviduje ve své rozvaze žádné rezervy, pravděpodobně chce mít své peněžní prostředky k dispozici.

Malá a střední účetní jednotka v Německu může sestavovat zkrácenou verzi VZZ, protože prvních pět položek může sloučit dohromady a nazvat je hrubým ziskem. Jedna z těchto položek je i obrat společnosti, který je důležitý pro posouzení velikosti kapitálové společnosti. Tento údaj v účetní závěrce společnosti Weigerstorfer GmbH chybí. Český účetní systém ulehčení neumožňuje.

Výsledek hospodaření před zdaněním slouží v obou účetních systémech jako výpočtová položka, od které se odečítají daně a výsledkem je čistý zisk (výsledek hospodaření po zdanění). Rozdílná je sazba daně z příjmů právnických osob, která tvoří v českém účetnictví 19 %, ale v německém systému jen 15 %. Dále bylo zjištěno, že položka VH před zdaněním se nachází v rozvaze českého účetního systému, ale v německém obsažena není. Obě společnosti ve svém VZZ vykázaly zisk a ne ztrátu.

Podstatný rozdíl mezi oběma systémy představují odpisy dlouhodobého majetku, které se v českém účetnictví stanovují nepřímou cestou, že se využije účtu opravek a hodnota majetku zůstává v rozvaze stále ve stejné výši až do jeho vyřazení. V německém účetnictví se odepisuje přímo, a tak se hodnota majetku každým rokem v rozvaze snižuje.

Dalším rozdílem je využívání mimořádných odpisů v německém účetnictví, které slouží pro přechodné snížení oběžného majetku. V českém účetnictví jsou představovány opravnými položkami. Obě společnosti tvoří odpisy, německá společnost musí navíc sestavovat přehled o dlouhodobém majetku, který je součástí přílohy.

5 Závěr

Cílem bakalářské práce na téma Srovnání účetních systémů v České republice a ve Spolkové republice Německo bylo teoreticky vymezit český a německý účetní systém a shrnout jejich základní rozdíly, týkající se zejména významu účetnictví, právní úpravy, zaznamenávání účetních písemností, vystavování účetních dokladů a dodržování účetních zásad. Dalším stanoveným cílem bylo popsat proces sestavování účetní závěrky v obou systémech, popsat a srovnat účetní výkazy, které účetní závěrku tvoří, se zaměřením na rozvahu a výkaz zisku a ztráty. Dalším cílem bylo srovnat vybrané položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty, které jsou prezentovány na konkrétních údajích dvou obchodních společností.

Na obecnou charakteristiku českého a německého účetního systému je zaměřena druhá kapitola bakalářské práce. V účetnictví obou zemí se vyskytuje mnoho společných znaků, jelikož účetnictví funguje na podobných principech. Ve shrnující kapitole 2.3 jsou uvedeny zjištěné rozdíly i podobnosti, které se mezi těmito účetními systémy vyskytují.

Jedním ze společných znaků obou účetních systémů je zejména orientace na právní předpisy, než na precedenty či zvyky. Oba účetní systémy jsou založeny na obecných zásadách, ze kterých se při vedení účetnictví vychází. Účetní doklady jsou samozřejmě jinak pojmenovány, ale plní stejnou funkci v obou účetních systémech. Rozdílná je například základní lhůta pro úschovu účetních záznamů, které je v německém systému stanovena na šest let. V českém účetnictví je to o rok méně. Lhůta pro úschovu účetních dokladů a účetní závěrky je ale stanovena stejně na deset let. Účetnictví v Německu lze vést i v jiném než německém jazyce. Toto v českém účetnictví není možné, protože se účetnictví musí vést v českém jazyce. Oba systémy ale mají povinnost sestavovat účetní závěrku ve svém národním jazyce i méně.

Hlubší pohled do účetnictví je poté řešen ve třetí kapitole bakalářské práce, ve které se popisuje jedna z nejdůležitějších povinností účetních jednotek, a to uzavírání účetnictví na konci účetního období. Na základě shromážděných podkladů se u obou účetních jednotek sestavuje účetní závěrka, která poté slouží jako výstupní dokument, dokládající jejich účetnictví. Na rozdíl od českého účetnictví musí německé účetní jednotky sestavovat roční účetní závěrku dle německého obchodního zákoníku a zároveň roční daňovou závěrku dle zákona o daních z příjmů pro účely daňové, zároveň obě tyto závěrky spolu souvisí.

Bylo zde také uvedeno, jaké účetní výkazy je nutno sestavit, aby účetní závěrka vyhovovala právním předpisům v dané zemi. Tato kapitola se blíže věnuje charakteristice

rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Je zobrazena základní struktura rozvahy obou systémů a v příloze bakalářské práce i česká rozvaha v plném rozsahu a výkaz zisku a ztráty v druhovém členění za rok 2016. Součástí přílohy je ovšem také německá rozvaha a výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu. V německém účetnictví se oproti českým výkazům navíc sestavuje přehled o dlouhodobém majetku, který je součástí přílohy k účetní závěrce.

Ve čtvrté kapitole – praktické části – se poté bakalářská práce zaměřuje na analýzu vypovídací schopnosti vybraných položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty dvou obchodních společností, české společnosti STAVOKLIMA s. r. o. a německé společnosti Weigerstorfer GmbH.

Pro potřeby bakalářské práce bylo využito účetních závěrek obou společností za rok 2015, které byly získány z veřejného rejstříku dané země. Překvapující bylo, že německý veřejný rejstřík není zcela přístupný. Informace o účetních jednotkách jsou více chráněny, než je tomu v českém veřejném rejstříku, a to formou zpoplatnění registrace i přístupu k jednotlivým dokumentům.

Důvodem výběru těchto společností byl především podobný předmět podnikání i jejich právní forma. Jedná se o společnosti s ručením omezeným. Dalším společným faktorem byla jejich velikost dle kategorizace účetních jednotek. Obě společnosti se řadí do kategorie středních účetních jednotek. Německý pohled je ale jiný, protože se rozlišuje kategorizace pouze kapitálových společností.

Rozpoznané odlišnosti jsou vždy krátce teoreticky vymezeny a prakticky srovnány v rámci obou systémů. Největší rozdíl byl zjištěn u specifikace dlouhodobého majetku a jeho odpisů. V německém účetnictví není stanovena doba, od které se majetek zařazuje do dlouhodobého majetku, musí ve společnosti pouze dlouhodobě sloužit. Odpisy se od českého systému odlišují už ve své podstatě, protože se nepoužívá účtu opravek, na kterém se kumulují roční odpisy, ale dlouhodobý majetek je odpisován přímo a tím se každým rokem postupně snižuje jeho hodnota.

Obecně by se dalo říct, že německé účetní výkazy sice nemají závaznou formu, ale pro běžného uživatele jsou tyto informace přehlednější obsahem i svou strukturou. Za zmínku také stojí, že německý účetní systém je mnohem stálejší než český, jeho účetní jednotky mají stabilnější prostředí ve svých ekonomických činnostech. Dokladem menší stability českého účetnictví bylo provedení rozsáhlé novely účetnictví, účinné k 1. 1. 2016, která se mimo jiné týkala i změn v položkách účetních výkazů.

V bakalářské práci bylo využito deskripce účetních systémů i účetní závěrky, včetně účetních výkazů, komparace vyplývající z odlišností mezi účetními systémy, dále analýzy, a to zejména ve čtvrté kapitole, která je praktického zaměření, a výsledků rešerší, začleněných do textu bakalářské práce.

Vypracovat bakalářskou práci pro mě bylo velice přínosné. I přesto, že se jednalo o poměrně rozsáhlé téma, mě vypracování práce obohatilo a přimělo k hlubšímu zamyšlení nad oběma přístupy i k většímu porozumění problematice různých kategorií účetních pojmů po teoretické i praktické stránce. Velké úsilí mě stálo to, že téměř veškeré informace o německém účetním systému bylo možné vyhledat pouze v němčině. Domnívám se, že běžný člověk nemá přehled o tom, jakým způsobem a na jakých principech funguje účetnictví v jiném státě než v tom tuzemském. I díky tomu jsem ráda, že jsem si dané téma vybrala a rozšířila si tak své ekonomické znalosti. Nabyté poznatky a dovednosti bych chtěla uplatnit a dále rozvíjet v rámci studijního pobytu na zahraniční vysoké škole a následně i při mém pracovním uplatnění.

Seznam použité literatury

Knižní publikace

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.

HOLLIDT, Andreas a Andreas PIEL. *Rechnungswesen*. 7., aktualisierte Aufl. Berlin: Wiss. Verl, 2012. 332 s. ISBN 978-3-932986-33-8.

JANHUBA, Miloslav a kol. *Finanční účetnictví: obecné otázky*. V Praze: C.H. Beck, 2016. 273 s. ISBN 978-80-7400-614-2.

MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2016: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno: Edika, 2016. Daně a účetnictví (Edika). 301 s. ISBN 978-80-266-0885-1.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 1168 s. ISBN 978-80-7263-994-6.

SKÁLOVÁ, Jana a kol. *Podvojně účetnictví 2016*. 22. vydání. Praha: Grada Publishing, 2015. Účetnictví a daně (Grada). 192 s. ISBN 978-80-271-0031-6.

ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 224 s. ISBN 978-80-248-3141-1.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. 228 s. ISBN 978-80-271-0048-4.

VANĚK, Michal. *Německé účetní právo v české praxi*. 2. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2008. 110 s. ISBN 978-80-7201-703-4.

Právní předpisy

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Handelsgesetzbuch ze dne 10. května 1897. [online] 2017. [1. 2. 2017]. Dostupný také z: <https://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/hgb/gesamt.pdf>.

Německé účetní standardy (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee). [online] 2017. [1. 2. 2017]. Dostupné také z: <http://www.drsc.de/service/drs/standards/>

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Časopisecká literatura

MÜLLEROVÁ, Libuše. Vliv kategorizace účetních jednotek na účetní závěrku. *Účetnictví v praxi*. 2016, č. 4, s. 17. ISSN 1211-7307.

PILAŘOVÁ, Ivana. Jednoduché a zjednodušené účetnictví v podmínkách roku 2016. *Účetnictví v praxi*. 2016. č.1. s. 2. ISSN 1211-7307.

PŠENIČKOVÁ, Zuzana. Úschova dokladů: Doklady a jejich úschova. *Účetnictví v praxi*. 2016. č.4. s. 28. ISSN 1211-7307.

STROUHAL, Jiří. Rozdíly v účetních výkazech po novele účetních předpisů. *Účetnictví v praxi*. 2016. č.1. s. 9. ISSN 1211-7307.

TRYTKO, David. Krátké srovnání německých Zásad řádného vedení účetnictví s českými a mezinárodními účetními principy. *Účetnictví v praxi* [online]. 2013, roč. 13, č. 8 [cit. 2017-03-02]. s. 37. ISSN 1211-7307. Dostupné z: http://www.roedl.com/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/clanky/2013/Ucetnictvi_v_praxi_DTR_08_2013.pdf.

Internetové články

AKADEMIE.DE. Ulbricht, Ellen: *Der Jahresabschluss* [online] 2009. [11. 12. 2016]. Dostupné z: <http://www.akademie.de/wissen/jahresabschluss-bilanzierung-buchhaltung/jahresabschluss>.

BOECKLER.DE: *Grundlagen des Jahresabschlusses* [online] 2010. [10. 2. 2017]. Dostupné z: http://www.boeckler.de/pdf/mbf_grundlagen_ja_kapitel2.pdf.

BUNDESMINISTERIUM FÜR WIRTSCHAFT UND ENERGIE. *Einfache oder doppelte Buchführung* [online]. 2016. [11. 12. 2016]. Dostupné z: http://www.bmw-Unternehmensportal.de/DE/Unternehmensfuehrung/Planung-Kontrolle/Unternehmenszahlen-auswerten/Einfache-doppelte-Buchfuehrung/Einfache-doppelte-Buchfuehrung.html?cms_notFirst=true&cms_docId=26660.

BUSINESSINFO.CZ: *Německo: Obchodní a ekonomická spolupráce s ČR* [online] 2017. [27. 2. 2017]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/nemecko-obchodni-a-ekonomicka-spoluprace-s-cr-19044.html#sec2>.

KURZYCZ: *Jednotný kurz – Jednotné účetní měnové kurzy MFČR* [online] 2016. [9. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.kurzy.cz/kurzy-men/jednotny-kurz/>.

RECHNUNGSWESEN – INFO. *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung* [online]. 2014. [30. 12. 2016]. Dostupné z: <http://www.rechnungswesen-info.de/gob.html>.

RECHNUNGSWESEN-PORTAL.DE: *Einnahmen-Überschuss-Rechnung – Die Besonderheiten im Detail* [online] 2014. [10. 2. 2017]. Dostupné z: <https://www.rechnungswesen-portal.de/Fachinfo/Grundlagen/Einnahmen-Ueberschuss-Rechnung.html>.

STAVOKLIMA s. r. o.: *O firmě* [online]. [27. 2. 2017]. Dostupné z: <http://www.stavoklima.cz/o-firme.html>.

ÚČETNÍ KAVÁRNA. Trytko, David: *Krátké srovnání německých Zásad řádného vedení účetnictví s českými a mezinárodními účetními principy (dokončení)* [online] 28. 8. 2013. [5. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d42678v53750-kratke-srovnani-nemeckych-zasad-radneho-vedeni-ucetnictvi-s-ceskymi/?#heading2>.

WEIGERSTORFER GmbH: *Ein Familienunternehmen seit über 40 Jahren* [online]. [27. 2. 2017]. Dostupné z: <http://www.weigerstorfer.de/unternehmen.html>.

Diplomové a bakalářské práce

BALÍČKOVÁ, Alžběta. *Komparace účetního systému v ČR a ve SRN*. Brno, 2013. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí.

ERBENOVÁ, Lenka. *Regulace účetnictví v Německu*. Praha, 2008. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, Katedra finančního účetnictví a auditingu.

RYŠAVÝ, Petr. *Odlišnosti ve vypovídací schopnosti výkazů sestavených dle českých účetních standardů a německých HGB*. Praha, 2013. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta Finance a účetnictví, Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku.

Seznam zkratk

AO	Abgabeordnung
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
CZK	česká koruna
DFM	dlouhodobý finanční majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DM	dlouhodobý majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
EstG	Einkommensteuergesetz
EUR	euro
FO	fyzická osoba
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
IČ	identifikační číslo
Kč	korun českých
k. s.	kapitálová společnost
mld.	miliarda
PO	právnícká osoba
prům.	průměrný
spol.	společnost
SRN	Spolková republika Německo
tis.	tisíc
úč.	účetní
ú. j.	účetní jednotka
VZZ	výkaz zisku a ztráty
ZK	základní kapitál
ZoÚ	zákon o účetnictví

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на ве́доміі, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 5. 5. 2017

.....*Harabišová*.....

Jana Harabišová

Seznam příloh

Příloha č. 1 Rozvaha v českém účetním systému

Příloha č. 2 Rozvaha v německém účetním systému

Příloha č. 3 VZZ v českém účetním systému – druhové členění

Příloha č. 4 Základní struktura VZZ v českém účetnictví – druhové členění

Příloha č. 5 VZZ v německém účetním systému – Gesamtkostenverfahren

Příloha č. 6 Rozvaha a VZZ společnosti Weigerstorfer GmbH

Příloha č. 7 Rozvaha společnosti STAVOKLIMA s. r. o.

Příloha č. 8 VZZ společnosti STAVOKLIMA s. r. o.